

UTFLYTTINGSSKATT

Skatteloven § 2-3 (3) og (4)
Forholdet til EØS-avtalen og skatteavtaler

Kandidatnummer: 348

Veileder: Frederik Zimmer

Leveringsfrist: 25. april 2006

Til sammen 17.960 ord

18.06.2006

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Presentasjon av oppgavens tema	1
1.2	Presentasjon av problemstillinger	2
1.2.1	Analyse av den norske utflyttingsskatten	2
1.2.2	Forholdet til EØS-avtalen	2
1.2.3	Forholdet til skatteavtaler	3
1.3	Formål	4
1.3.1	Hindre skatteflukt	4
1.4	Bakgrunn og historikk	5
1.4.1	Den tidligere § 2-3 (3) i skatteloven	5
1.4.2	Skattereformen 2004-2006	6
1.5	Metode og rettskildebruk	7
1.5.1	Analyse av den norske utflyttingsskatten	8
1.5.2	Forholdet til EØS-avtalen	9
1.5.3	Forholdet til skatteavtaler	10
1.6	Avgrensninger	11
1.6.1	Analyse av den norske utflyttingsskatten	11
1.6.2	Forholdet til EØS-avtalen	11
1.6.3	Forholdet til skatteavtaler	12
<u>2</u>	<u>ANALYSE AV DEN NORSKE UTFLYTTINGSSKATTEN</u>	<u>13</u>
2.1	Innledning	13
2.2	Subjekt for utflyttingsskatten	13
2.2.1	Fysiske personer	14
2.2.2	Tilknytning	14

2.3	Objekt for utflyttingsskatten	16
2.3.1	”Aksje og andel i norske og utenlandske selskap...”	16
2.3.2	”... som han eier på det tidspunkt bostedskatteplikten til Norge opphører”	17
2.3.3	Unntak	19
2.4	Beskatningstidspunktet	20
2.5	Modifiseringer i utflyttingsskatten	21
2.5.1	Utsettelse	21
2.5.2	Bortfall av skatteplikten	25
2.5.3	Omberegning ved etterfølgende realisasjon	28
2.6	Etteroppgjør	29
2.7	Oppsummering	30
<u>3</u>	<u>FORHOLDET TIL EØS-AVTALEN</u>	<u>32</u>
3.1	Innledning	32
3.2	Anvendelsesområdet for EØS-avtalens regler om fri bevegelse for personer	32
3.2.1	Fri bevegelse for arbeidstakere	33
3.2.2	Etableringsretten	34
3.2.3	Sammenfatning	35
3.3	Innebærer utflyttingsskatten et inngrep i den frie bevegelse for personer?	36
3.3.1	Problemstilling	36
3.3.2	Restriksjonsvurderingen	37
3.4	Begrunnet inngrep i friheten?	41
3.4.1	Allmenne samfunnshensyn	41
3.4.2	Den domstolskapte læren om tvingende allmenne hensyn	41
3.4.3	Sammenfatning	48
3.5	Oppsummering	48
<u>4</u>	<u>FORHOLDET TIL SKATTEAVTALER</u>	<u>50</u>

4.1	Innledning	50
4.2	Problemstilling	51
4.3	Adgangen til å lovfeste en utflyttingsskatt	52
4.3.1	Under hvilken skatteavtalebestemmelse faller utflyttingsskatten?	52
4.3.2	Er Mønsteravtalen art. 13 (5) til hinder for at Norge lovfester en utflyttingsskatt?	54
4.4	Hindrer utflyttingsskatten at skatteavtalen kommer til anvendelse?	55
4.4.1	Utflytting etter intern rett	55
4.4.2	Endelig beskatningstidspunkt inntruffet?	58
4.5	Plikt til å avverge dobbeltbeskatning?	60
4.6	Oppsummering	62
<u>5</u>	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	<u>64</u>
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>68</u>

1 Innledning

1.1 Presentasjon av oppgavens tema

Personlige skattytere som er bosatt i Norge, vil etter skatteloven¹ § 5-1, jf. §§ 10-30 flg. og § 10-44, være skattepliktige hit for gevinster ved realisasjon av aksjer og andeler. I og med at gevinsten først kommer til beskatning på realisasjonstidspunktet, vil det kunne foreligge ubeskattede, latente gevinster på aksjene/andelene, så lenge de ikke er realisert.

Skattytere som ikke er bosatt i Norge, vil normalt heller ikke være skattepliktige hit, og dersom en norsk skattyter emigrerer til utlandet, og på utflyttingstidspunktet har latente aksjegevinster, vil Norge kunne miste beskatningsretten til disse latente gevinstene.

Dersom skattyteren flytter ut av Norge, med det formål for øye å slippe beskatning på den latente gevinsten, foreligger et tilfelle av internasjonal skatteflukt.² Internasjonal skatteflukt oppfattes som uheldig da det vil være i strid med forestillinger om likhet og rettferdighet i beskatningen, og innebærer videre at skattefundamentet til fraflyttingsstaten svekkes, samtidig som det kan skje en forvridning i den internasjonale skattekonkurransen og internasjonale kapitalbevegelser.³

For å forhindre en slik skattemotivert utflytting, innførte man ved skattereformen i 1992 en begrenset skatteplikt for gevinst fra aksje- og andelsrealisasjoner som ble foretatt innen fem år etter utflyttingen fra Norge. Denne utvidete beskatningshjemmelen ble imidlertid ikke

¹ Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

² Ordet skatteflukt er tvetydig, og i oppgaven brukes uttrykket om de lovlig tilpasninger til skattesystemet, altså skatteomgåelse, i motsetning til skatteunndragelse. Jf. Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, s. 48.

³ Michelsen, *International skatteret*, s. 332, som igjen viser til OECD, *International Tax Avoidance – Four Related Studies*, s. 11 flg.

ansett å være egnet til å hindre skattemotivert utflytting, og ved lovendring av 9. desember 2005, valgte man i stedet å innføre en såkalt utflyttingsskatt på personlige skattyteres latente aksje- og andelsgevinster.⁴ Personlige skattytere som etter 1. januar 2006 flytter ut av landet, og som på utflyttingstidspunktet har latente gevinster på aksjer og andeler, vil således, etter nærmere regler, bli beskattet for disse latente gevinstene, selv om aksjene/andelene ikke er realisert.

Temaet for denne spesialoppgaven vil være en rettslig gjennomgang, og vurdering av den norske utflyttingsskatten.

1.2 Presentasjon av problemstillinger

Jeg vil i oppgaven ta for meg tre generelle, og til dels overlappende problemstillinger, som disposisjonsmessig vil utgjøre oppgavens tre hovedavsnitt.

1.2.1 Analyse av den norske utflyttingsskatten

I første del av oppgaven vil jeg foreta en redegjørelse for den norske utflyttingsskatten. Skattebestemmelsen har lånt en rekke elementer fra lignende utenlandske utflyttingsskatter, og jeg vil i analysedelen trekke sammenligninger med disse. Et sentralt spørsmål vil også være i hvilken grad utflyttingsskatten er hensiktsmessig utformet, og hvorvidt utformingen er i tråd med formålet bak bestemmelsen.

1.2.2 Forholdet til EØS-avtalen

I andre del av oppgaven vil jeg vurdere om utflyttingsskatten er forenlig med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Hvorvidt utflyttingsskatter generelt kan sies å være forenlige med EF- og EØS-retten har vært gjenstand for internasjonal diskusjon,⁵ og EF-domstolen tok for første gang stilling til spørsmålet i dom av 11. mars 2004, *Lasteyrie du Saillant*.⁶ Spørsmålet for EF-domstolen var om den franske utflyttingsskatten utgjorde en ulovlig restriksjon på skattyterens rett til å etablere seg i et annet EU-land, som ikke kunne

⁴ Skatteloven § 2-3 (3) og (4).

⁵ Spørsmålet var blant annet et av temaene på IFA-kongressen i Oslo i august 2002.

⁶ Sak C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*.

rettferdiggjøres, og Domstolen konkluderte med at så var tilfelle. Franske myndigheter har siden valgt å oppheve utflyttingsskatten.

I etterkant av *Lasteyrie du Saillant*, har det vært et internasjonalt fokus også på andre lands utflyttingsskatter, og i en grunnlagt uttalelse fra EU-kommisjonen⁷ ble Tyskland oppfordret til å endre sin utflyttingsskatt, da denne ikke var i overensstemmelse med retten til å bevege seg, arbeide og etablere seg i en annen EU-stat. I uttalelsen ble det også sagt at EU-kommisjonen vurderte andre lands utflyttingsskatter. Både Danmark og Nederland har i etterkant av *Lasteyrie du Saillant* endret sine utflyttingsskatter, slik at de ikke skal være i konflikt de grunnleggende friheter i EF-traktaten.

Den 30. mars 2006, kom Generaladvokaten med sin innstilling til dom i den såkalte *N-saken*,⁸ som gjelder den nederlandske utflyttingsskattens forhold til den frie bevegelse for personer. Generaladvokaten konkluderte med at den nederlandske utflyttingsskatten, etter at vilkåret om sikkerhetsstillelse ble tatt bort, ikke var i strid med den frie bevegelse for personer.⁹ Endelig dom i saken, forventes i løpet av høsten, og det blir veldig spennende å se om EF-domstolen følger Generaladvokatens innstilling.

Den norske utflyttingsskatten er forsøkt tilpasset EF-domstolens avgjørelse i *Lasteyrie du Saillant*, men spørsmålet er om man har gjort nok for å unngå konflikt med våre forpliktelser etter EØS-avtalen. Hovedproblemstillingen i denne delen av oppgaven blir om utflyttingsskatten innebærer en restriksjon på EØS-avtalens regler om fri bevegelse av personer, og hvis så er tilfelle, om en slik restriksjon kan rettferdiggjøres.

1.2.3 Forholdet til skatteavtaler

I oppgavens tredje del vil jeg redegjøre for utflyttingsskattens forhold til skatteavtaler. Norge har pr. i dag skatteavtaler med over 80 land. Hovedformålet med skatteavtalene er å

⁷ Jf. IP/04/493, Taxation: Commission requests Germany to end exit tax rules. (19. april 2004.)

⁸ Sak C-470/04, *N-saken*, Opinion of the Advocate General.

⁹ Sak C-470/04, *N-saken*, Opinion of the Advocate General, premiss 123.

forhindre dobbeltbeskatning av skattyterne, og dette gjøres ved å fordele beskatningsretten mellom hjemstaten og kildestaten. Selv om Norge etter intern rett har hjemmel til å skattlegge utflytterens latente aksje- og andelsgevinster, kan beskatningsretten være fraskrevet gjennom skatteavtalen med tilflyttingslandet.

Hovedproblemstillingen i denne delen av oppgaven vil således være om utflyttingsskatten begrenses av inngåtte skatteavtaler. Hvorvidt man i det hele tatt har adgang til å lovfeste en utflyttingsskatt uten å komme i konflikt med skatteavtalene vil også bli vurdert i denne delen av oppgaven.

1.3 Formål

1.3.1 Hindre skatteflukt

Det uttalte formålet bak utflyttingsskatten er å ”hindre at norske skattytere av skattemessige årsaker flytter til utlandet for å realisere aksjer og andeler der”.¹⁰ Man ønsker således å forhindre internasjonal skatteflukt. For i det hele tatt å kunne snakke om en skattemotivert utflytting, er det en forutsetning at skattyteren som følge av utflyttingen sparer skatt. Dersom tilflyttingslandet enten innrømmer en oppjustering av inngangsverdien på skattyterens aksjer, eller ikke beskatter, eller i hvert fall har en veldig lav beskatning, på aksje- og andelsgevinster, vil det kunne foreligge en mulighet for at utflyttingen var skattemessig motivert.

I den grad utflyttingsskatten er egnet til å hindre skatteflukt, vil en naturlig konsekvens av bestemmelsen, også være å beskytte det norske skattefundamentet. I forarbeidene til den tidligere § 2-3 (3) i skatteloven uttalte Finansdepartementet at ”prinsipielt bør det etter departementets oppfatning være slik at verdistigning på aksjer og andre andeler i norske

¹⁰ Ot.prp.nr.1 (2005-2006), Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer, s. 43.

selskaper, opparbeidet av norske skattytere, kommer til beskatning i Norge uavhengig av om verdistigningen realiseres mens skattyteren er bosatt i Norge eller i utlandet.”¹¹

Uttalelsen er imidlertid ikke fulgt opp i forarbeidene til utflyttingsskatten.

I hvilken grad utflyttingsskatten er i tråd med formålet, samt om den er egnet til å hindre skattemotivert utflytting vil bli vurdert under analysekapittelet.

1.4 Bakgrunn og historikk

På bakgrunn av de senere års internasjonalisering av økonomien, liberaliseringen av finansmarkedene, samt økt mobilitet for fysiske personer, har skattefluktproblematikken fått et stadig større omfang. Ved skattereformen av 1992 valgte man derfor å innføre en tidsbegrenset skatteplikt på gevinster av aksjer og andre selskapsandeler, for tidligere norske skattytere, dersom aksjene ble realisert innen fem år etter utflyttingen.

Bakgrunnen for at man nå ønsket å erstatte denne utvidete beskatningsadgangen med en utflyttingsskatt, var at den utvidete beskatningsadgangen viste seg ikke å være særlig effektiv, samtidig som man antok at den skattereformen som nettopp er gjennomført har ”økt behovet for en utvidelse av Norges beskatningsrett til gevinster realisert etter utflytting”.¹² Jeg vil i det følgende knytte et par kommentarer til dette.

1.4.1 Den tidligere § 2-3 (3) i skatteloven

Den tidligere § 2-3 (3) i skatteloven oppstilte en begrenset skatteplikt for gevinster ved realisasjon av aksjer og andre selskapsandeler. Den begrensede skatteplikten gjaldt kun personer som tidligere hadde hatt alminnelig skatteplikt til Norge, og var tidsbegrenset til realisasjoner foretatt innen fem år etter skattemessig utflytting. Det var kun aksjer og

¹¹ Ot.prp.nr.64 (1991-1992), Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl., s. 34.

¹² Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 43.

andeler i norske selskaper som var omfattet av skatteplikten, da man antok at aksjer og andeler i utenlandske selskaper ikke hadde den nødvendige tilknytning¹³ til Norge.¹⁴

I og med at Mønsteravtalen art 13 (5)¹⁵ gir skattyterens hjemstat en eksklusiv beskatningsrett til aksje- og andelsgevinster, var Norges beskatningsadgang etter den tidligere § 2-3 (3) i skatteloven, betinget av at man i skatteavtale hadde gjort unntak fra Mønsteravtalen. Den tidligere § 2-3 (3) var av den grunn lite egnet til å forhindre skatteflukt, da skattyteren enkelt kunne tilpasse seg ved å flytte til et land hvor Norge i skatteavtale ikke hadde gjort unntak fra Mønsteravtalen.

Det var også usikkert hvorvidt bestemmelsen var i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.¹⁶

1.4.2 Skattereformen 2004-2006

Sentralt for skattereformen av 2004-2006, er innføringen av skjermingsmetoden for personlige aksjonærer og fritaksmetoden for selskapsaksjonærer. Skjermingsmetoden går i korthet ut på at personlige aksjonærer beskattes med 28 % på aksje- og andelsgevinster ut over et nærmere bestemt skjermingsfradrag.¹⁷ Dersom skjermingsmetoden også skulle

¹³ I henhold til alminnelig folkerett, kreves det at inntekten har en nærmere tilknytning til landet, for at nasjonale myndigheter skal ha rett til å innføre en skatt på inntekten. Jf. Michelsen, *International skatteret*, s. 121 flg.

¹⁴ Ot.prp.nr.64 (1991-1992) s. 35.

¹⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Den første Mønsteravtalen kom i 1963, og er siden blitt revidert gjentatte ganger. Artikkelhenvisningene viser til Mønsteravtalen av 2003. Mønsteravtalen er tilpasset forholdet mellom industristater, og i 1980 kom FNs Mønsteravtale som har et større innslag av kildebeskatning, og dermed er bedre tilpasset avtaler mellom i-land og u-land. Mønsteravtalene er brukt som modell for alle skatteavtaler som Norge har inngått etter 1963. (Jf. Liland og Nordbø (red.), *Internasjonal skattehåndbok*, s. 29.)

¹⁶ Jf. Øien og Hveding, *Branch Report of Norway*, s. 479, og Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, s. 201.

¹⁷ Man finner fram til skjermingsfradraget ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget med en nærmere bestemt skjermingsrente. Skjermingsgrunnlaget utgjøres av aksjenes inngangsverdi, tillagt ubenyttede

gjelde for selskapsaksjonærer, ville man fått en kjedebeskatning i selskapssektoren som ville gitt incentiver til omorganiseringer, og dessuten svekket mobiliteten i næringslivet.¹⁸ For å forhindre en slik kjedebeskatning valgte man i stedet å innføre fritaksmetoden for selskapsaksjonærer, som innebærer at aksje- og andelsgevinster er skattefri inntekt for selskapet.

Også før skattereformen var aksje- og andelsgevinster skattepliktig som kapitalinntekt. Det Finansdepartementet frykter er det som gjerne omtales som ”sparebøsse-effekten”. I og med at aksjegevinster er skattbar inntekt for privatpersoner, men skattefritt for selskaper, antar man at dette vil gi et incitament til å opprette personlige investeringsselskaper, og la aksjeinntektene gå gjennom disse. Dersom man lar aksjegevinstene bli i selskapet vil de ikke være gjenstand for ekstrabeskatning, og man kan optimalisere avkastningen på aksjeinvesteringene sine ved å reinvestere avkastningen skattefritt. Dette forutsetter imidlertid at man har økonomi til å beholde inntektene i selskapet, og favoriserer dermed de med større investeringer/næringsformue.

Dersom denne forutsetningen slår til vil det bygges opp store akkumulerte verdier i selskapet, hvilket igjen vil gi incentiv til skatteflukt når man ønsker å realisere verdiene.¹⁹

1.5 Metode og rettskildebruk

Oppgaven er systematisk oppdelt i tre hovedavsnitt, og både metoden og rettskildebruken vil variere avhengig av hvilket problemområde jeg behandler. En fullstendig gjennomgang av de metodiske aspektene oppgaven reiser, ville i seg selv utgjort en hel oppgave, og jeg har derfor valgt å konsentrere meg om noen av de metodiske problemstillingene som oppgaven reiser.

skjermingsfradrag fra tidligere år. Skjermingsfradraget er ment å tilsvare en risikofri avkastning av den kapitalen aksjonæren har investert i selskapet.

¹⁸ Ot.prp.nr.1 (2004-2005), Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer, s. 52.

¹⁹ Jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 46.

1.5.1 Analyse av den norske utflyttingsskatten

1.5.1.1 Metode

Analysen av den norske utflyttingsskatten vil i stor grad være lovtolkning. Den alminnelige juridiske metode, slik denne er nedfelt i rettskildelæren, gjelder også på skatterettens område, og i tråd med denne vil lovens ordlyd være et naturlig utgangspunkt for lovtolkningen. Lovforarbeider tillegges ofte stor betydning på skatterettens område,²⁰ og i tråd med den alminnelige juridiske metode vil vekten av forarbeidene være større på nye rettsområder hvor det ikke foreligger noen festnet praksis. Skatteretten er et område med mye praksis, både i form av rettspraksis og ligningspraksis, og denne praksisen tillegges normalt vesentlig vekt ved fortolkningen av norske rettsregler. Utflyttingsskatten er som nevnt helt fersk, og det vil således ikke foreligge noe praksis på området ennå. Både juridisk teori og utenlandske rettskildefaktorer tillegges normalt liten vekt ved lovtolkning, men vekten vil øke noe på rettskildefattige områder, hvilket er tilfelle for utflyttingsskatten.

1.5.1.2 Rettskildebildet

Det foreligger svært lite rettskilder på området for utflyttingsskatten, hvilket har sin årsak i at bestemmelsen er helt ny. Sentralt i vurderingen av utflyttingsskatten vil være lovteksten samt forarbeidene til loven. Finansdepartementet er i skatteloven § 2-3 (4) delegert myndighet til å fastlegge de nærmere reglene for gjennomføringen av utflyttingsskatten. Dette er en meget stor oppgave, og det er betenkelig ut i fra et rettssikkerhetsperspektiv at så mye er forutsatt regulert i forskrift. Forskriftsforslaget er ennå ikke sendt på høring, og det gjenstår derfor å se det nærmere utfallet av disse.

Også lovforarbeidene er ganske knappe,²¹ hvilket dessverre er ganske vanlig på skatteområdet, da lovendringer skjer hyppig og stort sett også under tidspress. Det finnes ikke noe praksis på området, og svært begrenset med juridisk teori. Den norske

²⁰ Zimmer, *Lærebok i skatterett*, s. 42, som viser til Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt), hvor forarbeidene ble tillagt meget stor vekt.

²¹ Lovforarbeidene begrenser seg til Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 43-53.

utflyttingsskatten har hentet elementer fra tilsvarende utenlandske utflyttingsskatter, og det finnes derfor en del utenlandske rettskildefaktorer på området. I analysen av den norske utflyttingsskatten vil jeg tillegge disse en svært begrenset vekt.

1.5.2 Forholdet til EØS-avtalen

1.5.2.1 Metode

EØS-avtalens hoveddel er inntatt i norsk rett gjennom EØS-loven²² av 27. november 1992. Området for den direkte beskatning er imidlertid ikke omfattet av samarbeidet under traktaten, men det anses nå som sikker rett²³ at EØS-statene må ”utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten”.²⁴

Ved traktattolkning vil, på samme måte som ved tradisjonell lovtolkning, det naturlige utgangspunktet for tolkningen være traktatens tekst. EØS-avtalens ord og uttrykk er imidlertid gjenstand for en EØS-autonom tolkning, hvilket innebærer at uttrykkene ikke alltid vil ha samme innhold som i norsk rett.²⁵

EF- og EFTA-domstolens avgjørelser må tillegges vesentlig vekt ved tolkningen av EØS-avtalens hoveddel. Dette gjelder også EF-domstolens praksis fra tiden etter EØS-avtalens inngåelse, selv om denne ikke formelt er bindende for norske domstoler.²⁶ EF-domstolen treffer avgjørelse etter å ha hørt Generaladvokatens forslag til avgjørelse, jf. EF-traktaten art. 222. Generaladvokatens forslag til avgjørelse har imidlertid langt mindre vekt enn EF-domstolens avgjørelser.²⁷

²² Lov av 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).

²³ Jf. Bullen, *EU, EØS og skatt*, s. 28-29.

²⁴ Sak E-1/04, *Fokus Bank*, premiss 20.

²⁵ Jf. Sejersted m.fl., *EØS-rett*, s. 207.

²⁶ Jf. Rt. 2002 s. 391 (God Morgon) på s. 395-396.

²⁷ Bullen, *EU, EØS og skatt*, s. 96.

1.5.2.2 Rettskildebildet

Ved vurderingen av den norske utflyttingsskatten opp mot EØS-avtalen vil EF-domstolens rettspraksis være den klart viktigste rettskildefaktor. Utflyttingsskatten er forsøkt tilpasset EF-domstolens avgjørelse i *Lasteyrie du Saillant*, og denne dommen vil være sentral i vurderingen. Som nevnt kom Generaladvokaten den 30. mars med sitt forslag til dom i *N-saken*, og også denne vil være sentral i vurderingen av den norske utflyttingsskatten opp mot EØS-avtalen. Som vist ovenfor er imidlertid vekten av Generaladvokatens innstilling langt mindre enn en endelig dom. Ved fortolkningen av EØS-avtalen, finnes det også en rekke annen rettspraksis fra EF- og EFTA-domstolen, som vil tillegges vekt. Det finnes også en rekke juridisk teori som gjelder forståelsen av EØS-avtalen. Juridisk teori tillegges ikke noen nevneverdig egenvekt ved fortolkningen av EØS-avtalen, men vil være til stor hjelp ved forståelsen av domstolens avgjørelser.

1.5.3 Forholdet til skatteavtaler

1.5.3.1 Metode

Skatteavtaler er fra et folkerettslig og statsrettslig synspunkt ordinære traktater. Norsk statsforfatningsrett bygger på det dualistiske prinsipp, hvorefter Norges folkerettslige forpliktelser må inkorporeres i norsk lov for å være bindende for landets borgere. Dobbeltbeskatningsloven²⁸ innebærer imidlertid at de avtaler Kongen med Stortingets samtykke inngår, umiddelbart inkorporeres i norsk rett.

I hvilken grad norsk beskatningsrett begrenses gjennom den aktuelle skatteavtalen beror på en tolkning av avtalen. Ved tolkning av skatteavtaler må folkerettens regler om tolkning av traktater legges til grunn.²⁹ Traktaten må således tolkes ut fra vanlig språklig forståelse i lys

²⁸ Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v. (dobbeltbeskatningsloven).

²⁹ Jf. Rt. 2004 s. 957 (PGS) avsnitt 40 og NOU 1972:16, Gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett, s. 40-41.

av hva avtalen gjelder og formålet.³⁰ Juridisk teori anses som en relevant rettskildefaktor, men vil ha også her ha begrenset vekt.

Ved skatteavtaler som bygger på Mønsteravtalen, vil kommentarene til Mønsteravtalen³¹ måtte tillegges stor vekt, hvilket er i tråd med norsk høyesterettspraksis.³²

1.5.3.2 Rettskildebildet

Ved vurderingen av utflyttingsskatten opp mot skatteavtaler, vil jeg i tråd med metoden, ta utgangspunkt i avtalens ordlyd. Jeg vil også benytte kommentarene til Mønsteravtalen, samt juridisk teori.

1.6 Avgrensninger

1.6.1 Analyse av den norske utflyttingsskatten

Utflyttingsskatten reiser en rekke tolkningsspørsmål, og en fullstendig gjennomgang av bestemmelsen ville ikke latt seg gjennomføre innenfor omfanget av en spesialoppgave. Jeg har derfor valgt å konsentrere meg om visse tolkningsspørsmål som særlig gjør seg gjeldende for bestemmelsen. I og med at forslag til forskrift ennå ikke er sendt på høring, vil jeg, på de områdene som er forutsatt regulert i forskrift, basere meg på de retningslinjene som oppstilles i forarbeidene.

1.6.2 Forholdet til EØS-avtalen

I både *Lasteyrie du Saillant*, *N-saken* og EU-kommisjonens uttalelse vedrørende den tyske utflyttingsskatten, er det reglene om den frie bevegelse for personer som utflyttingsskatten har blitt vurdert opp mot. På denne bakgrunn er det kun bestemmelsene om fri bevegelse av personer som vil bli vurdert i avsnittet om utflyttingsskattens forhold til EØS-avtalen.

³⁰ Wienkonvensjonen art. 31. Anses som folkerettslig sedvane, jf. Rt. 2004 s. 957 (PGS) avsnitt 41.

³¹ Heretter OECDkomm. med angivelse av artikkel og kommentarnummer.

³² Jf. bl.a. Rt. 2004 s. 957 (PGS) avsnitt 46 og Rt. 1984 s. 99 (Alaska) på s. 105.

1.6.3 Forholdet til skatteavtaler

Norges skatteavtaler følger gjennomgående Mønsteravtalens oppsett. For å få gjennomslag for den tidligere § 2-3 (3) i skatteloven, er det imidlertid i en del nyere skatteavtaler gjort unntak fra Mønsteravtalens art. 13 (5). Utformingen av art. 13 i disse skatteavtalene er imidlertid innbyrdes forskjellige, og jeg har derfor valgt å vurdere utflyttingsskatten opp mot skatteavtaler som følger Mønsteravtalens oppsett.

2 Analyse av den norske utflyttingsskatten

2.1 Innledning

Ved lovendring av 9. desember 2005, ble skatteloven § 2-3 endret. Skatteloven § 2-3 (3) ble opphevet, og samtidig erstattet av et nytt 3. ledd hvor utflyttingsskatten er regulert. Finansdepartementet ble i et nytt 4. ledd delegert myndighet til å fastsette de nærmere reglene for gjennomføringen av utflyttingsskatten ved forskrift.

I tråd med skatteevneprinsippet skattlegges aksje- og andelsgevinster etter norsk rett som hovedregel ved realisasjonen av aksjene eller andelene.³³ Den norske utflyttingsskatten avviker imidlertid fra dette alminnelige skatteprinsipp, ved at beskatningstidspunktet fremskytes til tidspunktet for skattemessig utflytting fra Norge. Fra dette utgangspunktet følger det imidlertid en rekke modifikasjoner. Jeg vil ved analysen av bestemmelsen, først drøfte utflyttingsskattens utgangspunkter, for deretter å gi en redegjørelse for bestemmelsens modifierende regler og de konsekvenser disse medfører.

Formålet bak utflyttingsskatten er som nevnt innledningsvis å hindre skattemotivert utflytting, hvilket Finansdepartementet antok ville bli et økende problem i og med vedtakelsen av skjermingsmetoden og fritaksmetoden.

Jeg vil i det følgende gi en redegjørelse for utflyttingsskatten og de problemstillinger, og tolkningsproblemer bestemmelsen reiser. Den norske utflyttingsskatten har hentet inspirasjon fra tilsvarende utenlandske utflyttingsskatter, og i vurderingen av den norske utflyttingsskatten vil jeg trekke sammenligninger med disse.

2.2 Subjekt for utflyttingsskatten

Subjektet for utflyttingsskatten defineres i skatteloven § 2-3 (3) 1. pkt. som ”person som har hatt skatteplikt etter § 2-1”.

³³ Jf. skatteloven §§ 10-31 og 10-44.

2.2.1 Fysiske personer

Det er kun ”personer” som omfattes av utflyttingsskatten. Med dette siktes det til personlige skattytere,³⁴ og juridiske personer omfattes således ikke av utflyttingsskatten.

At juridiske personer ikke omfattes av utflyttingsskatten skyldes sannsynligvis at emigrasjon av selskaper i henhold til uttalelse fra Finansdepartementet,³⁵ samt brev fra Justisdepartementets lovavdeling av 6. januar 1998,³⁶ antas å utløse en oppløsningsplikt for selskapet, og dermed likvidasjonsbeskatning i henhold til skatteloven § 10-37.

Rekkevidden av uttalelsene er imidlertid usikre,³⁷ og en lovfesting av de skattemessige konsekvenser ved utflytting av selskaper ville avhjulpet denne usikkerheten.

2.2.2 Tilknytning

Det kreves videre at skattyteren har en nærmere tilknytning til Norge. Utflyttingsskatten gjelder derfor kun person som ”har hatt skatteplikt etter § 2-1”. I dette ligger at skattyter i perioden forut for utflyttingen var skattemessig bosatt i Norge, og dermed var alminnelig skattepliktig hit. Utflyttingsskatten avgrenses således mot personer som kun er begrenset skattepliktige til Norge. Ved å knytte kriteriet for skatteplikt til skatteloven § 2-1, omfattes også personer som er alminnelig skattepliktige til Norge, men som etter skatteavtale anses bosatt i utlandet.

I henhold til hovedregelen i skatteloven § 2-1 (2) litra a, vil en person anses alminnelig skattepliktig til Norge, dersom han ”i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode”. Det skal således ikke mye til før en person anses alminnelig skattepliktig til Norge. For å vise med et praktisk eksempel:

³⁴ Jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 47.

³⁵ Utv. 1998 s. 848.

³⁶ JDLOV-1997-11163.

³⁷ Jf. Liland og Nordbø (red.), *Internasjonal skattekåndbok*, s. 60-61.

Statoil leier inn en utenlandsk konsulent som skal bistå i forbindelse med seismiske undersøkelser. Konsulenten leies inn for en tolv månedersperiode fra juli 2002 - juni 2003. Konsulenten har på tidspunktet for ansettelsen en relativt stor aksjeportefølje i hjemlandet, og ved kontraktsslutt og hjemreise, vil skattyteren være gjenstand for utflyttingsskatt, da han i henhold til skatteloven § 2-1 anses alminnelig skattepliktig til Norge.

Ved å knytte kriteriet for skatteplikt til skatteloven § 2-1 ser vi at utflyttingsskatten potensielt vil ramme personlige skattytere som har svært begrenset tilknytning til Norge. I eksempelet ovenfor vil skattyteren normalt anses alminnelig skattepliktig til hjemlandet både etter deres interne rett, samt etter skatteavtalen mellom hjemlandet og Norge. At Norge skal kunne beskatte gevinster med såpass begrenset tilknytning til Norge, vil kunne oppleves urimelig,³⁸ og ikke minst kunne være politisk uheldig, da skattyterens hjemland vil føle seg berettiget til å beskatte gevinsten.

Den norske utflyttingsskatten avviker på dette punktet fra andre lands utflyttingsskatter, som begrenser utflyttingsskatten til subjekter med en viss botid i landet. I henhold til de danske reglene³⁹ kreves det for eksempel at aksjonæren har vært skattepliktig i en eller flere perioder på i alt 7 år i løpet av de siste 10 årene før utflyttingen, for at han skal bli skattepliktig for aksje- og andelsgevinstene ved utflyttingen.

Utformingen av bestemmelsen er tilsiktet fra Finansdepartementets side,⁴⁰ men vil som eksempelet ovenfor viser, kunne føre til både urimelige, og politisk uheldige resultater

³⁸ En urimelighet vil forsterkes dersom Norge ved gevinstberegningen benytter historisk kostpris som inngangsverdi på aksjene/andelene, hvilket er tilfelle etter dagens skatteregler. I Zimmer, *Norway Implements New Exit Tax*, s. 137, antas det at man i forskriftene til utflyttingsskatten vil tillate en oppskrivning av inngangsverdi ved innflyttingen. En slik adgang til oppskrivning av inngangsverdi har man blant annet i Nederland, jf. NLD-2000-L-69089, Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB) art. 4.25 (1).

³⁹ Jf. Lov nr. 1413 af 21. december 2005 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. (Aktieavancebeskatningsloven - ABL) § 38, stk. 3.

⁴⁰ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 47.

2.3 Objekt for utflyttingsskatten

Den norske utflyttingsskatten er begrenset til ”gevinst på aksje og andel i norske og utenlandske selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd og § 2-38, som han eier på det tidspunkt bostedsskatteplikten til Norge opphører”.⁴¹

2.3.1 ”Aksje og andel i norske og utenlandske selskap...”

2.3.1.1 ”Aksje og andel”

Utflyttingsskatten gjelder kun gevinster knyttet til aksjer og andeler. Gevinster på opsjoner, tegningsretter og grunnfondsbevis må således falle utenfor virkeområdet for utflyttingsskatten, hvilket innebærer en innsnevring av virkeområdet i forhold til den tidligere § 2-3 (3) i skatteloven.⁴²

2.3.1.2 ”Norske og utenlandske selskap”

Aksjer og andeler i både norske og utenlandske selskap omfattes av utflyttingsskatten. Skatteloven §§ 2-2 (2) og 2-38, angir en positiv avgrensning av hvilke selskapstyper som faller inn under bestemmelsen, hvor kjerneområdet typisk vil være aksje- og allmennaksjeselskap, samt ansvarlige selskap og kommandittselskap.

Også aksjer/andeler i utenlandske selskap er gjenstand for utflyttingsskatt, dersom det utenlandske selskapet er tilsvarende et norsk selskap som omfattes av bestemmelsen. Hvorvidt et utenlandsk selskap kan sies å tilsvare et norsk selskap må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Av forarbeidene til fritaksmetoden følger det at selv om det utenlandske selskapet ikke er underlagt identiske regler som det norske er ikke det til hinder for å anse selskapet som tilsvarende, ”såfremt lovgivningen i utlandet ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det må også tas i betraktning hvordan den

⁴¹ Skatteloven § 2-3 (3) 1. punktum.

⁴² Jf. den tidligere § 2-3 (3) litra b-d i skatteloven.

utenlandske enheten rent faktisk opererer og er organisert.”⁴³ Dette må antas å gjelde tilsvarende i forhold til utflyttingsskatten.

Gevinster fra aksjer/andeler i utenlandske selskaper vil ofte ha en svært begrenset tilknytning til Norge, hvilket kan gi seg utslag i svært urimelige resultater, jf. eksempelet ovenfor under avsnitt 2.2.2. Dersom utflyttingsskatten kun hadde omfattet gevinst på konsulentens aksjer/andeler i norske selskap, i motsetning til for eksempel aksjer/andeler i selskaper hjemmehørende i konsulentens hjemstat, ville resultatet trolig vært lettere å akseptere for hjemstaten.⁴⁴

Andre land som har innført tilsvarende utflyttingsskatter som den norske, har løst dette på forskjellige måter. Den tyske, og tidligere franske utflyttingsskatten omfattet kun gevinster på aksjer i selskaper hjemmehørende i landet. I Nederland omfattes kun gevinst på aksjer i utenlandske selskaper, dersom skattyteren i perioden før utflyttingen har vært bosatt i Nederland i mer enn 8 år.⁴⁵ De danske reglene omfatter i likhet med de norske også gevinster på aksjer/andeler i utenlandske selskaper, men Danmark innrømmer en såkalt omvendt kredit på skatt betalt i utlandet hvilket avhjelper urimeligheten.

Man har i Norge ikke åpnet for en såkalt omvendt kredit,⁴⁶ og bestemmelsen vil derfor i enkelttilfeller kunne føre til urimelige resultater, som går langt ut over formålet om å hindre skattemotivert utflytting.

2.3.2 "... som han eier på det tidspunkt bostedsskatteplikten til Norge opphører"

Etter skatteloven § 2-3 (3) 1. pkt., er det kun de aksjer/andeler personen eier på tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt til Norge som omfattes av utflyttingsskatten. Tidspunktet

⁴³ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 59.

⁴⁴ Jf. Ketelsen, TfS 1987 nr. 400, s. 699.

⁴⁵ Også personer som har vært bosatt i Nederland i minimum 10 år i løpet av de siste 25 årene før utflyttingen omfattes, jf. art. 4.18 Wet IB.

⁴⁶ Nærmere om dette under avsnitt 4.5.

for opphør av bostedsskatteplikt vil imidlertid være forskjellig avhengig av om man legger norsk intern rett til grunn, eller ”dobbeltdomisilklausulen” i skatteavtalen til grunn.⁴⁷ Hvorvidt det er tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt etter norsk rett, eller etter skatteavtalen som må legges til grunn, går ikke klart frem av lovens ordlyd, men av forarbeidene⁴⁸ følger det at det er tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt etter norsk intern rett som må legges til grunn.

Skjæringstidspunktet for hvilke aksjer/andeler som omfattes av utflyttingsskatten må således vurderes på bakgrunn av utflyttingsreglene i skatteloven § 2-1 (3).⁴⁹ Etter skatteloven § 2-1 (3) vil skattyteren normalt anses alminnelig skattepliktig en god stund etter den faktiske utreise, hvilket igjen har den konsekvens at utflyttingsskatten får anvendelse på aksjer/andeler uten tilknytning til Norge.

Etter skatteloven § 2-1 (3) litra b, vil skatteplikten til Norge først opphøre ved ”utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår” vedkommende flyttet ut, dersom skattyteren før utflyttingen har vært bosatt i Norge ”i minst 10 år.” Dersom skattyteren for eksempel flytter til utlandet den 15. mars 2001, og på dette tidspunktet også selger sin faste bolig i Norge, vil alminnelig skatteplikt til Norge først opphøre fra og med inntektsåret 2005.

Utflyttingsskatten vil i eksempelet omfatte alle aksjer/andeler ervervet fram til årsskiftet 2004/2005. Skattyteren vil da normalt være alminnelig skattepliktig til tilflyttingslandet, både etter deres interne rett, og etter skatteavtalen, og omfanget av utflyttingsskatten er derfor uheldig. Et av problemene med den tidligere § 2-3 (3) i skatteloven, var jo nettopp at den omfattet aksjer og gevinster ervervet etter utflyttingen,⁵⁰ og vi ser at dette også er tilfellet for utflyttingsskatten. Aksjene/andelene som er ervervet etter utreisen kan ikke sies å ha noen tilknytning til Norge, og vi ser således at utflyttingsskatten rammer for vidt.

⁴⁷ Mønsteravtalen art. 4.

⁴⁸ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 47.

⁴⁹ En gjennomgang av bestemmelsen finnes i avsnitt 4.4.1.

⁵⁰ Jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 46.

2.3.3 Unntak

2.3.3.1 Eierandel

En rekke land har innført krav om at skattyteren for å omfattes av utflyttingsskatten må ha en viss eierandel i selskapet. Tyskland og Østerrike har således krav om at skattyteren minimum må ha hatt 1 % eierandel i løpet av de siste fem årene, mens det i Nederland er satt et krav om minimum 5 % eierandel i selskapet. De tilsvarende reglene i Frankrike, før de ble opphevet, satte som krav at skattyteren direkte eller indirekte måtte ha hatt rett til mer enn 25 % av overskuddet i selskapet i løpet av de siste fem årene.

I Norge ønsket man ingen slike unntak fra objektet for utflyttingsskatten,⁵¹ og begrunnet dette i at ”selv små eierandeler kan innebære store latente gevinster, og det ville virke mot bestemmelsens formål å ikke beskatte disse bare fordi gevinsten har grunnlag i en prosentvis liten eierandel”.⁵²

2.3.3.2 Dobbelt beskatningshjemmel

Etter skatteloven § 2-3 (1) litra b, vil Norge ha begrenset beskatningsrett til inntekter fra virksomhet som skattyteren ”utøver eller deltar i og som drives eller bestyres herfra.”

Dersom skattyteren flytter til utlandet, men fortsatt deltar i det norske selskapet, vil han således fortsatt falle inn under skatteloven § 2-3 (1) litra b. Dersom andelen i selskapet realiseres innen fem år etter utflyttingen vil det foreligge beskatningshjemmel både etter denne bestemmelsen, samt utflyttingsskattebestemmelsen i skatteloven § 2-3 (3).

Som vi har sett omfatter utflyttingsskatten verdistigning helt fram til tidspunktet for opphør av skatteplikt til Norge. Etter skatteloven § 2-3 (1) litra b vil Norge imidlertid ha beskatningsrett for verdistigningen helt frem til realisasjonstidspunktet, og forarbeidene foreslår derfor at skatteloven § 2-3 (1) litra b i disse tilfellene må gå foran

⁵¹ Som jeg vil komme tilbake til under avsnitt 2.5.2.3 har man i stedet innført et bunnbeløp, hvor gevinster under det fastsatte bunnbeløpet faller utenfor virkeområdet for utflyttingsskatten.

⁵² Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 48.

utflyttingsskatten.⁵³ Utflyttingsskattebestemmelsen i § 2-3 (3) må således tolkes innskrenkende slik at gevinst fra andel i selskap som faller inn under skatteloven § 2-3 (1) litra b faller utenfor bestemmelsen.

2.4 Beskatningstidspunktet

Som nevnt innledningsvis beskattes aksje- og andelsgevinster etter norsk rett, som hovedregel først på realisasjonstidspunktet. Utflyttingsskatten bryter imidlertid med denne hovedregel ved at aksjene/andelene anses ”som ... realisert”⁵⁴ på tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt til Norge. I dette ligger at utflyttingsskatten kommer til beskatning allerede på utflyttingstidspunktet. I likhet med skjæringstidspunktet for hvilke aksjer/andeler som omfattes, er det tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt etter norsk intern rett som må legges til grunn.⁵⁵

I og med at aksjene/andelene ikke er realisert på beskatningstidspunktet, er det skattyterens latente gevinst som er gjenstand for utflyttingsskatten, hvilket er betenkelig ut i fra et skatteevneperspektiv.

Utflyttingsskatten reiser også spørsmål om hvordan gevinsten skal fastsettes, da man ikke har noen salgspris å knytte utgangsverdien til. Av forarbeidene følger det at det mest korrekte vil være ”å legge aksjens markedsverdi på utflyttingstidspunktet til grunn som utgangsverdi”.⁵⁶ Å fastsette en markedsverdi for børsnoterte aksjer vil stort sett være greit, men for unoterte aksjer og andeler vil markedsverdien være vanskeligere å bestemme, da disse normalt ikke er gjenstand for regelmessig omsetning. I Danmark tar man utgangspunkt i selskapets siste årsregnskap dersom markedsverdien ikke er kjent, og en annen mulighet er å benytte siste kjente omsetningsverdi. Hvordan man velger å beregne

⁵³ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 52.

⁵⁴ Skatteloven § 2-3 (3) 1. pkt.

⁵⁵ Jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 47.

⁵⁶ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 48.

verdien vil ha konsekvenser både i forhold til beregningen av bunnbeløpet,⁵⁷ samt hvilken verdi man ønsker å benytte i forhold til reglene om omberegning ved etterfølgende realisasjon,⁵⁸ og det er derfor viktig at beregningsmåten på en best mulig måte gjenspeiler den faktiske verdien av aksjen/andelen.

De nærmere regler for gjennomføringen av gevinstberegningen skal fastsettes av Finansdepartementet i forskrift, og det blir spennende å se hvordan de vil løse problemet.

Bakgrunnen for at man valgte å legge beskatningstidspunktet til utflyttingstidspunktet var å sikre at Norge fikk beskatningsrett til gevinsten. I og med at skatteavtaler som bygger på Mønsteravtalen gir skattyterens hjemstat beskatningsretten til aksje- og andelsgevinster,⁵⁹ vil utflyttingstidspunktet være Norges siste mulighet til å beskatte gevinsten. Som jeg vil komme tilbake til under avsnitt 4.4, vil Norge i de fleste tilfeller allikevel ha freskrevet seg retten til å beskatte gevinsten, da skatteloven § 2-3 (3) knytter beskatningstidspunktet til opphør av skatteplikt etter norsk intern rett, og ikke opphør av skatteplikt etter skatteavtalen. Utflyttingsskatten vil således ikke være egnet til å motvirke skattemessig utflytting, og man må anta at det kommer en lovendring raskt, hvor beskatningstidspunktet knyttes til skattemessig utflytting i henhold til skatteavtale.

2.5 Modifiseringer i utflyttingsskatten

For å avhjelpe de betenkeligheter utflyttingsskatten medfører, samt å sikre at Norges internasjonale forpliktelser i henhold til EØS-avtalen overholdes, har man innført en rekke modifierende regler fra utflyttingsskattens utgangspunkter.

2.5.1 Utsettelse

Skattyteren vil i de aller fleste tilfellene ha rett til utsettelse med betalingen av skatten, hvilket medfører at den praktiske hovedregel blir at utflyttingsskatten først gjøres opp på

⁵⁷ Se avsnitt 2.5.2.3.

⁵⁸ Se avsnitt 2.5.3.

⁵⁹ Mønsteravtalen art. 13 (5).

realisasjonstidspunktet. Retten til utsettelse, samt vilkårene for en slik utsettelse vil variere avhengig av hvilket land skattyteren flytter til. Finansdepartementet er i skatteloven § 2-3 (4) delegert oppgaven med å fastsette de nærmere regler for retten til utsettelse av utligningen, og den videre drøftelse er basert på de retningslinjer som forarbeidene oppstiller.

2.5.1.1 Rett til utsettelse

2.5.1.1.1 Utgangspunkt

I forarbeidene foreslås det at ”retten til utsettelse med ligningen ... gjøres betinget av at skattyter flytter til et land som er omfattet av den nordiske bistandsavtale⁶⁰ eller skatteavtale med Norge”.⁶¹ Bakgrunnen for en slik avgrensning er at norske ligningsmyndigheter ved flytting til disse landene vil ha adgang til å innhente relevant informasjon fra tilflyttingslandet for å kunne håndheve utflyttingsskatten.

Dersom skattyteren flytter til et land som ikke er omfattet av den nordiske bistandsavtale, eller ikke har inngått skatteavtale med Norge, kommer utflyttingsskatten til beskatning på tidspunktet for skattemessig utflytting fra Norge.

2.5.1.1.2 Unntak

2.5.1.1.2.1 EØS-land

De aller fleste landene innenfor EØS-området vil enten være omfattet av den nordiske bistandsavtalen eller ha skatteavtale med Norge. Norge har imidlertid ingen skatteavtale med Fyrstedømmet Liechtenstein, som er medlem av både EFTA og EØS-avtalen. Av forarbeidene⁶² fremgår det at skattyteren ved flytting til et annet EØS-land må gis en automatisk utsettelse med betalingen, for å sikre overensstemmelse med EØS-avtalen, og

⁶⁰ Avtale mellom de nordiske land om bistand i skattesaker av 7. desember 1989. (I kraft 8. mai 1991.)

⁶¹ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 51.

⁶² Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49.

det må legges til grunn at forskriftene vil utformes slik at skattyter ved flytting til alle EØS-land vil ha rett til utsettelse med beskatningen.

2.5.1.1.2.2 Land omfattet av Europarådets/OECDs bistandsavtale

Bakgrunnen for avgrensningen til skatteavtaleland og land omfattet av den nordiske bistandsavtale, er som nevnt norske myndigheters adgang til å innhente nødvendig informasjon for håndhevelsen av utflyttingsskatten. I tillegg til den nordiske bistandsavtale, har Norge også ratifisert Europarådets/OECDs bistandsavtale,⁶³ som i likhet med skatteavtaler og den nordiske bistandsavtale vil gi ligningsmyndighetene adgang til å innhente all relevant informasjon for håndhevelsen av utflyttingsskatten. Også land som omfattes av denne bistandsavtalen bør innrømmes en rett til utsettelse med beskatningen av utflyttingsskatten.

En slik utvidelse av virkeområdet for retten til utsettelse med beskatningen, har pr. i dag små konsekvenser for Norge, da bistandsavtalen kun har 12 medlemsland,⁶⁴ hvorav Norge har skatteavtale med alle landene. Nederlands samtykke omfatter imidlertid de Nederlandske Antiller samt Aruba, og Norges skatteavtale med Nederland omfatter kun den europeiske delen av landet.⁶⁵ Norge har imidlertid skatteavtale med de Nederlandske Antiller, med denne omfatter ikke Aruba.⁶⁶ Virkeområdet for retten til utsettelse med beskatningen vil således utvides med de som velger å flytte til Aruba. Bistandsavtalen er imidlertid åpen for tiltredelse fra alle Europarådets/OECDs medlemsland, og virkeområdet kan således utvides ved senere tiltredelser til avtalen.

2.5.1.1.2.3 Skattyter har kun aksjer/andeler i norske selskap

⁶³ Convention between the member states of the Council of Europe and the member countries of the OECD on mutual administrative assistance in tax matters, av 25. januar 1988. (Undertegnet den 7. desember 1989 og i kraft den 4. april 1995.)

⁶⁴ Inklusiv Italia som først omfattes av bistandsavtalen fra og med 1. mai 2006.

⁶⁵ Jf. art. 3 (1) litra c i skatteavtalen mellom Norge-Nederland.

⁶⁶ Jf. art. 3 (1) litra b i skatteavtalen mellom Norge-Nederlandske Antiller.

I henhold til ligningsloven⁶⁷ §§ 4-9 og 6-11, plikter norske selskaper å levere oppgaver over aksjonærsammensetningen i selskapet hvert år. Norske ligningsmyndigheter vil på denne måten årlig få tilgang til den informasjonen de trenger for å ilegge utflyttingsskatten på disse aksjene/andelene, hvilket skulle tilsi at skattytere for gevinsten på aksjer/andeler i norske selskaper burde vært gitt en rett til utsettelse med beskatningen, uavhengig av hvilket land de flyttet til. Finansdepartementet er imidlertid ikke enig i en slik tankegang, og begrunner dette i ”ligningstekniske hensyn”.⁶⁸ Spesielt i de tilfellene hvor skattyteren kun har aksjer/andeler i norske selskaper vil begrunnelsen i ”ligningstekniske hensyn” vanskelig la seg høre. På grunn av reglene om etteroppgjør,⁶⁹ vil en utsettelse med beskatningen i disse tilfellene kreve lang mindre ressursbruk enn beskatning på utflyttingstidspunktet med etteroppgjør ved senere realisasjon eller bortfall av skatteplikten.

De beste grunner tilsier derfor at skattyter bør innrømmes en utsettelse med beskatningen når han kun har aksjer/andeler i norske selskaper på utflyttingstidspunktet.

2.5.1.2 Vilkår for utsettelse

Dersom skattyteren er gitt en rett til utsettelse med betalingen av skatten, ligger det ikke i dette at utsettelsen er betingelsesfri. Vilkårene vil variere noe, avhengig av om skattyteren flytter til et EØS-land eller ikke. Bakgrunnen for dette er at utflyttingsskatten er forsøkt tilpasset Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, og da særlig dommen i *Lasteyrie du Saillant*.⁷⁰

2.5.1.2.1 Flytting til et EØS-land

For ikke å stride mot EØS-avtalen, ”må utsettelse med betalingen gis automatisk, rentefri og uten tyngende betingelser når skattyter flytter til et annet EØS-land”.⁷¹ Utsettelsen er imidlertid ikke helt betingelsesfri. For å sikre norske ligningsmyndigheters kontroll med

⁶⁷ Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

⁶⁸ Jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 51.

⁶⁹ Se avsnitt 2.6 straks nedenfor.

⁷⁰ Forholdet til EØS-avtalen drøftes i avsnitt 3.

⁷¹ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49.

hvilke aksjeposter skattyteren tar ut landet, kreves det at skattyteren på tidspunktet for skattemessig utflytting leverer en ekstraordinær selvangivelse. Skattyteren må også årlig bekrefte at han fortsatt har aksjene/andelene i behold, samt at han fortsatt er bosatt innen EØS-området.

Ved brudd på informasjonsplikten forfaller skatten til betaling, selv om aksjene/andelene ikke er realisert.⁷²

2.5.1.2.2 Flytting til andre land

Ved flytting utenfor EØS-området kreves i tillegg til vilkårene som gjelder ved flytting innenfor EØS-området, at skattyteren stiller ”betryggende sikkerhet”⁷³ for skatteforpliktelsen. I forarbeidene begrunnes dette i at ligningsmyndighetene ved flytting utenfor EØS-området vil ha vanskeligheter med å innhente informasjon om realisasjoner.⁷⁴ Som vi har sett, vil skattyteren kun ha rett til utsettelse i de tilfellene han flytter til skatteavtaleland, eller land omfattet av den nordiske bistandsavtale, og når skattyter i tillegg årlig må bekrefte eierskap til aksjene, kan vilkåret om sikkerhetsstillelse vanskelig være begrunnet i informasjonshensyn. En sikkerhetsstillelse vil imidlertid sikre at ligningsmyndighetene får oppgjør for skattekravet, hvilket jo ligger i en sikkerhetsstillelises natur, og det må antas at dette er bakgrunnen for vilkåret om betryggende sikkerhet.

For å hindre omgåelse av bestemmelsen, kreves det at skattytere som først flytter til et EØS-land, for siden å flytte ut av EØS-området, må stille betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen, for å ha rett til en fortsatt utsettelse med beskatningen.

2.5.2 Bortfall av skatteplikten

Formålet bak utflyttingsskatten er å hindre skattemotivert utflytting. De aller færreste utflyttinger vil være skattemessig motivert, og utflyttingsskatten er derfor unntatt i visse

⁷² Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 51.

⁷³ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49.

⁷⁴ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49.

tilfeller, hvor det ikke vil være holdepunkter for å anta at utflyttingen er skattemessig motivert.

2.5.2.1 Tidsbegrensning

Jo lengre tid etter utflyttingen hvor skattyteren fortsatt har aksjene/andelene i behold, jo mindre grunn er det til å anta at utflyttingen var skattemessig motivert. I skatteloven § 2-3 (3), 4 pkt. er det derfor inntatt en bestemmelse om at skatteplikten bortfaller dersom ”aksjene eller andelene ikke er realisert innen fem år etter at bostedsskatteplikten til Norge opphørte”.

Opphør av bostedsskatteplikt må også her vurderes ut i fra norsk intern rett. I og med at skatteplikten til Norge først opphører en god stund etter den faktiske utreisen, vil skattekravet normalt bestå i åtte til ni år etter utreisen, i visse tilfeller til og med enda lengre.⁷⁵ Dersom utflyttingen skal kunne påstås å være skattemessig motivert, må det legges til grunn at en realisasjon er nært forestående på utflyttingstidspunktet. Hvor aksjene/andelene først realiseres åtte til ni år etter utflyttingen, vil dette sjelden være tilfelle. Vi ser således at utflyttingsskatten vil treffe langt videre enn formålet bak regelen skulle tilsi.

Ved å knytte tidsbegrensningen an til realisasjonskriteriet, åpner man for omgåelse av bestemmelsen, ved at skattyter kan foreta disposisjoner som faller utenfor realisasjonsbegrepet. I henhold til skatteloven § 9-2 (3) litra a og d, kan for eksempel skattyteren overføre aksjene til ektefellen sin, eller overføre aksjene vederlagsfritt til sitt heleide selskap uten at transaksjonen anses som en realisasjon. Ektefellen/selskapet kan deretter realisere aksjene uten å bli gjenstand for utflyttingsskatt. For å unngå slike omgåelser, kreves en lovendring, enten ved å kreve at skattyteren er i besittelse av aksjene/andelene fem år etter utflyttingen for at skatteplikten skal falle bort, eller ved en

⁷⁵ For eksempel i de tilfellene hvor skattyteren velger å beholde sin faste bolig i Norge.

utvidelse av realisasjonsbegrepet. Finansdepartementet foreslår i forarbeidene at realisasjonsbegrepet utvides.⁷⁶

2.5.2.2 Tilbakeflytting

Etter skatteloven § 2-3 (3), 4. pkt. faller skatteplikten bort, dersom skattyteren igjen ”blir skattepliktig etter § 2-1 før aksjene er realisert”. Av forarbeidene går det frem at utflyttingen i disse tilfellene ikke vil være ”skattemessig motivert, samtidig som Norge igjen vil ha beskatningsrett etter de alminnelige regler.”⁷⁷

Norges beskatningsrett kan imidlertid være begrenset gjennom skatteavtale, og ved å knytte kriteriet for bortfall av skatteplikt til gjeninntreden av alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-1, åpner man for omgåelse av regelen. Dersom skattyteren på tidspunktet for gjeninntreden av alminnelig skatteplikt til Norge, i henhold til skatteavtalen må anses bosatt i utlandet, samtidig som skatteavtalen gir bostedsstaten beskatningsrett til aksjegevinster, vil skattyteren kunne realisere aksjene/andelene uten at Norge vil ha beskatningsrett til gevinsten.⁷⁸

En slik konsekvens av regelen kan ikke ha vært tilsiktet fra lovgivers side. En lovendring som knytter bortfallskriteriet til gjeninntreden av skatteplikt også etter skatteavtale, vil imidlertid stenge for omgåelsesmuligheten.

2.5.2.3 Bunnbeløp

Hvor skattyteren kun har en forholdsvis liten gevinst, vil det heller ikke være grunn til å anta at utflyttingen er skattemessig motivert. Det er i skatteloven § 2-3 (3), 3. pkt. derfor gjort unntak for utflyttingsskatt, dersom ”beregnet gevinst ikke overstiger 200.000 kroner”.

⁷⁶ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49.

⁷⁷ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49.

⁷⁸ Dette er den speilvendte situasjonen av den problemstillingen som drøftes under avsnitt 4.4.

Bunnbeløpet på 200.000 kroner henstiller til beregnet gevinst på tidspunktet for skattemessig utflytting.⁷⁹ Dersom beregnet gevinst på utflyttingstidspunktet utgjør 300.000 kroner, men etterfølgende verdifall gjør at gevinsten på realisasjonstidspunktet kun er 190.000 kroner, kommer gevinsten allikevel til beskatning, i og med at gevinsten på utflyttingstidspunktet oversteg 200.000 kroner, og dermed var egnet til å gi incentiv til skattemessig utflytting.

Konsekvensen av en slik innsnevring av virkeområdet for utflyttingsskatten, er at de mer ”dagligdagse” utflyttingene unntas fra bestemmelsen, hvilket igjen gir administrative besparelser. Bestemmelsen åpner imidlertid for tilpasninger, ved at personer som vet de skal flytte ut, kan realisere deler av aksjeporteføljen sin, slik at beregnet gevinst kommer rett under 200.000 kroner. Skattyteren kan også flytte ut av Norge, når beregnet gevinst begynner å nærme seg 200.000 kroner, for etter realisasjonen å flytte tilbake til Norge igjen. I og med at skattyteren i henhold til skatteloven § 2-1 (3) vil anses alminnelig skattepliktig til Norge en stund etter utflyttingen, vil en slik tilpasning være vanskelig, og med en gevinstbeskatning på 28 %, utgjør skatten ved en gevinst på 200.000 kroner, 56.000 kroner, og det vil derfor heller ikke være særlig lønnsomt å flytte inn og ut av Norge for å slippe denne beskatningen. Faren for omgåelser må derfor antas å være liten.

2.5.3 Omberegning ved etterfølgende realisasjon

Dersom skattyteren realiserer aksjene innen tidsbegrensningen på fem år, vil han i likhet med forr de danske reglene,⁸⁰ ha en valgadgang i forhold til om gevinsten skal beregnes ut i fra beregnet verdi på utflyttingstidspunktet eller faktisk salgpris.⁸¹

Ved å innrømme skattyteren en valgadgang i forhold til hvilken utgangsverdi han ønsker å benytte, sikrer man at skattyteren ikke stilles dårligere enn om han hadde blitt boende i

⁷⁹ Jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 48.

⁸⁰ ABL § 39, stk. 1 og 2.

⁸¹ Jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49.

Norge og realisert aksjene der.⁸² Reglene åpner imidlertid for omgåelse. Utbytter omfattes ikke av utflyttingsskatten, og dersom tilflyttingslandet har en gunstig utbyttebeskatning, samt at skatteavtalen begrenser Norges muligheter til å beskatte utbyttet, vil skattyter kunne tømme selskapet for verdier gjennom omfattende utbytter. Dersom han siden selger aksjene/andelene vil utgangsprisen være betydelig redusert, hvilket igjen betyr at utflyttingsskatten minskes, eller til og med bortfaller helt. Dersom skattyteren flytter til et land innenfor EØS-området vil han til og med ha adgang til å kreve fradrag for tap.⁸³

For å forhindre en slik uthuling av utflyttingsskatten, foreslås det i forarbeidene at de siste fem års utbytter etter utflyttingen skal tillegges skattyters utgangsverdi. Dette vil imidlertid kunne føre til dobbeltbeskatning dersom tilflyttingslandet beskatter utbyttene, og tillegget i utgangsverdien skal derfor kun gjelde ”i de tilfeller hvor utbytte ikke blir beskattet eller blir beskattet lavt i utlandet, og Norge har fraskrevet seg beskatningsretten i skatteavtale”.⁸⁴

2.6 Etteroppgjør

I og med at skattyteren i mange tilfeller vil ha gjort opp skatten på utflyttingstidspunktet, legges det opp til et omfattende etteroppgjør, både i de tilfellene hvor skatteforpliktelsen senere faller bort,⁸⁵ og i de tilfellene hvor skattyteren ønsker å benytte den faktiske salgsprisen i stedet for den beregnede markedsverdien.

⁸² I henhold til sak C-470/04, *N-saken*, Opinion of the Advocate General, premiss 123, er en slik regel en forutsetning for at utflyttingsskatten skal være i overensstemmelse med EØS-retten. Av forarbeidene (Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49-50.) følger det imidlertid at en slik valgadgang skal gjelde også ved flytting utenfor EØS-området.

⁸³ Skatteloven § 2-3 (3), 2. pkt.

⁸⁴ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 50.

⁸⁵ Enten fordi skattyteren flytter hjem, eller at han fortsatt har aksjene/andelene i behold fem år etter utflyttingen.

Et slikt etteroppgjør vil medføre betraktelig merarbeid for ligningsmyndighetene, hvilket var et av momentene for at man valgte å ikke lovfeste en utflyttingsskatt ved skattereformen av 1992.⁸⁶

2.7 Oppsummering

Finansdepartementet ble varslet allerede i Ot.prp.nr.1 (2004-2005) at de skulle vurdere behovet for innføring av en utflyttingsskatt på latente aksje- og andelsgevinster.

Departementet hadde således god tid ved utformingen av den norske utflyttingsskatten.

Den endelige utformingen av utflyttingsskatten bærer imidlertid ikke preg av dette, og har en rekke svakheter.

Utformingen av bestemmelsen er gjort svært generell. Bakgrunnen for dette er sannsynligvis å lette ligningsmyndighetenes arbeid, samt å hindre omgåelse av bestemmelsen, men gjør at bestemmelsen omfatter en rekke tilfeller som ligger langt utenfor formålet bak loven, som er å forhindre skattemotivert utflytting. Den generelle utformingen åpner også for dobbeltbeskatning, samt politisk uheldige resultater.

Som jeg vil komme tilbake til under avsnitt 4.4 bærer utflyttingsskatten preg av at man ikke har innsett rekkevidden av de skatteavtaler Norge er bundet av. Dette gjelder spesielt kriteriet om opphør av alminnelig skatteplikt til Norge, som skal vurderes etter intern norsk rett, hvilket medfører at bestemmelsen ikke vil virke slik som tilsiktet, og derfor heller ikke vil hindre skattemotivert utflytting. Denne utformingen har imidlertid den positive konsekvens at utflyttingsskatten sjelden vil medføre dobbeltbeskatning av skattyter. Som nevnt under behandlingen av bestemmelsen ovenfor, må man imidlertid regne med at en lovendring vil komme snart, da en slik konsekvens av utflyttingsskatten ikke var tilsiktet.

Utflyttingsskatten vil også medføre omfattende merarbeid for ligningsmyndighetene. Slik utflyttingsskatten er utformet i dag, kan dette ikke forsvares, da de egentlige

⁸⁶ Ot.prp.nr.64 (1991-1992) s. 35.

skatteflukttilfellene ikke vil falle innenfor utflyttingsskatten, men en endring av utflyttingsskattebestemmelsen vil kunne endre dette.

3 Forholdet til EØS-avtalen

3.1 Innledning

EØS-avtalen setter begrensninger for utformingen av norsk skatterett ved at skattebestemmelsene, selv om området for den direkte beskatning ikke er omfattet av EØS-avtalen, må være i overensstemmelse med EØS-retten og de fire friheter. De fire friheter gir rett til fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital mellom avtalestatene. Som vist innledningsvis i oppgaven, vil jeg kun vurdere utflyttingsskatten opp mot den frie bevegelse av personer. Denne friheten tilhører EØS-avtalens hoveddel som er gjort til norsk lov gjennom EØS-loven § 1. Dersom den norske utflyttingsskatten innebærer et inngrep i friheten, må norsk lov vike for EØS-avtalen etter forrangsbestemmelsen i EØS-loven § 2.

Den norske utflyttingsskatten ilegges som vi har sett ved skattemessig emigrasjon av personlige skattytere. Nå er det imidlertid slik at ikke enhver skattemessig emigrasjon vil falle inn under EØS-avtalens regler om fri bevegelse av personer, og et første spørsmål blir derfor å finne anvendelsesområdet for EØS-avtalens regler om fri bevegelse av personer.

Dersom man faller inn under anvendelsesområdet for EØS-avtalen, blir neste spørsmål om den norske utflyttingsskatten innebærer en restriksjon på den frie bevegelse av personer.

Foreligger en restriksjon på den frie bevegelse av personer, kan denne likevel være forenlig med våre forpliktelser etter EØS-avtalen, dersom den rettfærdiggjøres av et avtalefestet, eller domstolskapt allment hensyn. Et tredje spørsmål vil således være om en eventuell restriksjon kan være begrunnet i et slikt allment hensyn, og dermed anses legitimert.

3.2 Anvendelsesområdet for EØS-avtalens regler om fri bevegelse for personer

EØS-avtalens regler om fri bevegelse for personer omfatter både den frie bevegelse for arbeidstakere som er traktatfestet i EØS art. 28-30 og etableringsretten som er

traktatfestet i EØS art. 31-35. Anvendelsesområdet for de to underkategoriene er forskjellige, og jeg vil derfor behandle dem hver for seg. En inngående drøftelse av anvendelsesområdet for den frie bevegelighet for personer vil gå langt ut over temaet for oppgaven, og jeg vil i det følgende kun gi en presentasjon av hovedreglene uten å gå for dypt i materien.⁸⁷

3.2.1 Fri bevegelighet for arbeidstakere

Den frie bevegelighet for arbeidstakere er regulert i EØS art. 28.⁸⁸ For å falle innenfor bestemmelsen må skattyteren flytte til en annen EØS-stat med den hensikt å søke arbeid eller ta arbeid der. Skattyteren behøver ikke å ha hatt tilknytning til arbeidsmarkedet i fraflyttingslandet for å falle inn under bestemmelsens anvendelsesområde.⁸⁹

Arbeidstakerbegrepet må fastlegges på bakgrunn av fellesskapsretten og ikke nasjonal rett. Det fellesskapsrettslige arbeidstakerbegrepet er imidlertid så å si samsvarende med det internrettslige, og kjennetegnes ved at en person i en viss periode ”presterer ytelser mot vederlag for en annen etter dennes anvisninger.”⁹⁰ Arbeidstakerbegrepet avgrenses således mot selvstendig næringsvirksomhet og tjenesteytere, som i stedet vil falle inn under reglene om etableringsretten eller tjenester. Arbeidstakerbegrepet kan ikke tolkes snevert,⁹¹ og omfatter både personer i faste stillinger, deltidsarbeid, sesongarbeid og midlertidige stillinger.⁹²

Det kreves videre at skattyteren har statsborgerskap i en EØS-stat. En amerikaner som er skattemessig bosatt i Norge, og som bestemmer seg for å flytte til Tyskland vil således ikke kunne påberope seg forbudene i EØS-avtalen.

⁸⁷ For en inngående gjennomgang vises det til Sejersted m.fl., *EØS-rett*, s. 339-349 og 378-390.

⁸⁸ Bestemmelsen tilsvare EF-traktatens art. 39, og av sak C-465/01, *Kommisjonen mot Østerrike*, premiss 23, følger det at bestemmelsene i sitt materielle innhold er identiske, jf. Bullen, *EU, EØS og skatt*, s. 46.

⁸⁹ Jf. sak C-357/89, *Raulin*.

⁹⁰ Sak 66/85, *Lawrie-Blum*, premiss 17.

⁹¹ Jf. f.eks. sak 66/85, *Lawrie-Blum*, premiss 16.

⁹² Jf. sak 53/81, *Levin*, premiss 14.

Formålet bak det indre marked er ”å fremme en vedvarende og balansert styrking av handel og økonomiske forbindelser mellom avtalepartene,”⁹³ og på denne bakgrunn har EF-domstolen innfortolket et krav om at den grenseoverskridende aktivitet må ha en viss økonomisk karakter for at skattyteren skal kunne påberope seg den beskyttelse som ligger i forbudsbestemmelsene på området på de fire friheter.⁹⁴

I *Levin* legges det således til grunn at skattyter må utøve en ”faktisk og reel beskaeftigelse, hvorved der skal ses bort fra en beskaeftigelse af saa ringe omfang, at den fremtraeder som et rent marginalt supplement,”⁹⁵ for at skattyter skal anses som en arbeidstaker.

Stillinger i den offentlige administrasjon er ikke omfattet av den frie bevegelighet for arbeidstakere, jf. EØS art. 28 nr. 4.

3.2.2 Etableringsretten

Etableringsretten gir regler om fri bevegelighet for selvstendig næringsdrivende og juridiske personer som skal utøve økonomisk virksomhet på en stabil og vedvarende måte i en annen EØS-stat.⁹⁶ I og med at den norske utflyttingsskatten kun ilegges ved utflytting av personlige skattytere, og ikke selskaper, vil det være reglene om selvstendig næringsvirksomhet som er mest aktuelle. Reglene om selvstendig næringsvirksomhet reguleres i EØS art. 31,⁹⁷ som gir rettigheter til dem som flytter til en EØS-stat for å starte opp, eller utøve selvstendig næringsvirksomhet.

⁹³ EØS art. 1 (1).

⁹⁴ Jf. Bullen, *EU, EØS og skatt*, s. 64.

⁹⁵ Sak 53/81, *Levin*, premiss 17.

⁹⁶ Jf. Sejersted m.fl., *EØS-rett*, s. 377 som viser til sak C-55/94, *Gebhard*.

⁹⁷ EØS art. 31, tilsvarende EF-traktatens art. 43, og av sak E-4/00, *Brändle*, premiss 7, følger det at bestemmelsene i sitt materielle innhold er identiske, jf. Bullen, *EU, EØS og skatt*, s. 49.

Med ”næringsvirksomhet” ligger det et krav om en viss økonomisk aktivitet. EF-domstolen har lagt til grunn som et avgjørende kriterium at det ytes tjenester mot vederlag.⁹⁸ Begrepet må imidlertid forstås vidt, og omfatter alle typer næringer. Den økonomiske aktiviteten må være av en viss varighet, og avgrenser således mot tjenesteytelser.

I *N-saken*, er et av spørsmålene for EF-domstolen om eierskap i selskaper, i seg selv er nok til å utgjøre næringsvirksomhet. Generaladvokaten uttaler i sin innstilling at det å inneha aksjer, i seg selv ikke er nok til å oppfylle næringsvirksomhetskriteriet i EF-traktatens art. 43, selv om aksjonæren benytter seg av sine aksjonærrettigheter og mottar utbytte fra selskapet. Dersom aksjonæren deltar aktivt i driften av selskapet, utover hva en vanlig aksjonær ville gjort, havner han imidlertid innenfor virkeområdet for bestemmelsen.⁹⁹

I likhet med retten til fri bevelighet for arbeidstakere, gir også etableringsfriheten rett til å slå seg ned i et annet land for å ta opp selvstendig næringsvirksomhet i landet.¹⁰⁰ Personen behøver altså ikke å drive selvstendig næringsvirksomhet på tidspunktet han påberoper seg etableringsretten, så lenge det er klart at en slik næringsvirksomhet vil foreligge i nær fremtid.¹⁰¹

Også for etableringsretten er det et vilkår at personen har statsborgerskap i et EØS-land, og etter EØS art. 32 faller virksomheten utenfor EØS-avtalen dersom den innebærer utøvelse av offentlig virksomhet.

3.2.3 Sammenfatning

Dersom en norsk skattyter har blitt ilagt utflyttingsskatt, må han for å kunne påberope seg EØS-bestemmelsene om fri bevegelighet for personer, personelt falle innenfor

⁹⁸ Sak C-268/99, *Jany*, premiss 34.

⁹⁹ Sak C-470/04, *N-saken*, Opinion of the Advocate General, premiss 34-35. Generaladvokaten viser i så måte til Sak C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, premiss 111.

¹⁰⁰ Jf. sak 48/75, *Royer*, premiss 31 og 33.

¹⁰¹ Sak C-470/04, *N-saken*, Opinion of the Advocate General, premiss 52-53.

anvendelsesområdet for den frie bevegelse for arbeidstakere eller etableringsretten. Han må således ha flyttet til utlandet med det formål å ta arbeid der eller drive næringsvirksomhet der,¹⁰² og i så måte drive en viss økonomisk aktivitet.

3.3 Innebærer utflyttingsskatten et inngrep i den frie bevegelse for personer?

3.3.1 Problemstilling

Utflyttingsskatten ilegges på gevinster av aksjer og andeler på tidspunktet for opphør av skattemessig bosted til Norge. Skatten ilegges kun fysiske personer. Spørsmålet er om en slik skatt innebærer et inngrep i den frie bevegelse av personer, slik denne friheten kommer til uttrykk i EØS-avtalen art. 28 og 31. Forbudsbestemmelsene i EØS art. 28 og 31 defineres forskjellig, og et første spørsmål er hvorvidt dette innebærer noen vesensforskjell i forhold til restriksjonsvurderingen.

3.3.1.1 EØS art. 28

I EØS art. 28 (2) defineres forbudet som en ”forskjellsbehandling ... på grunnlag av statsborgerskap”. Forbudet i EØS art. 28 retter seg således i utgangspunktet mot den nasjonalitetsbestemte forskjellsbehandling. Den norske utflyttingsskatten ilegges på fysiske personer som tidligere har hatt alminnelig skatteplikt til Norge, og gjelder således uavhengig av skattyterens statsborgerskap, hvilket skulle tilsi at utflyttingsskatten falt utenfor forbudsdefinisjonen i EØS art. 28 (2). Forbudsbestemmelsen er imidlertid utviklet gjennom rettspraksis, slik at forbudet også omfatter nasjonale foranstaltninger som er egnet til å hindre eller avskrekke personer fra å benytte friheten EØS art. 28 gir.¹⁰³ Dersom utflyttingsskatten er egnet til å få fysiske personer fra å benytte friheten i EØS art. 28 vil den således innebære et inngrep i friheten.

3.3.1.2 EØS art. 31

Forbudet i EØS art. 31 retter seg mot ”restriksjoner” på etableringsretten, hvilket rent språklig sett skiller seg fra en ”forskjellsbehandling”. Forbudet ble imidlertid av EF-

¹⁰² Vi ser således at pensjonister typisk vil falle utenfor anvendelsesområdet for bestemmelsene.

¹⁰³ Jf. sak C-18/95, *Terhoeve*, premiss 39-41.

domstolen opprinnelig tolket som et forbud mot nasjonalitetsbestemt forskjellsbehandling.¹⁰⁴ Også restriksjonsforbudet har imidlertid utviklet seg gjennom rettspraksis, og omfatter også indirekte og ikke-diskriminerende restriksjoner. I nyere rettspraksis er problemstillingen gjerne formulert som et spørsmål om den nasjonale regelen er egnet til å hindre utøvelsen av etableringsretten eller gjøre denne mindre attraktiv.¹⁰⁵

3.3.1.3 Sammenfatning

Selv om forbudene i EØS art. 28 og 31 er forskjellig utformet, ser vi at de gjennom rettspraksis har blitt tolket mer eller mindre likt. Problemstillingen er altså hvorvidt utflyttingsskatten er egnet til å hindre utøvelsen av frihetene EØS art. 28 og 31 gir, eller gjøre frihetene mindre attraktive.

I og med at problemstillingen er lik etter både EØS art. 28 og 31, finner jeg det hensiktsmessig å behandle restriksjonsvurderingen under ett for begge frihetene.

3.3.2 Restriksjonsvurderingen

Dersom utflyttingsskatten skal være egnet til å få fysiske personer fra å benytte frihetene EØS art. 28 og 31 gir, må det foreligge en forskjell i behandlingen av personer som flytter ut av Norge, og personer som velger å bli boende i landet. Hvis det ikke foreligger noen forskjeller i behandlingen, vil jo ikke en avståelse fra å benytte den frie bevegeligheten for personer kunne sies å ha sin årsak i utflyttingsskatten. Foreligger først en slik forskjellsbehandling, blir neste spørsmål om forskjellsbehandlingen er såpass inngripende at den er egnet til å hindre utøvelsen av frihetene i EØS art. 28 og 31.

Personlige skattytere bosatt i Norge, beskattes som vist tidligere for sine aksje- og andelsgevinster på realisasjonstidspunktet, mens personlige skattytere som flytter ut av landet derimot beskattes for aksje- og andelsgevinstene på tidspunktet for opphør av

¹⁰⁴ Jf. Sejersted m.fl., *EØS-rett*, s. 393.

¹⁰⁵ Jf. for eksempel sak C-140/03, *Kommisjonen mot Hellas*, premiss 27.

skatteplikt til Norge. Vi ser således at det i utgangspunktet foreligger en klar forskjell i behandlingen av skattytere som blir boende i Norge, og skattytere som benytter den frie bevegelse for personer.

Dersom skattyteren ved utflyttingen også måtte gjøre opp skatteforpliktelsen, er det klart at bestemmelsen ville utgjort en restriksjon på den frie bevegelse av personer. Som vist tidligere inneholder imidlertid den norske utflyttingsskatten en rekke modifikasjoner fra dette utgangspunktet.¹⁰⁶

I *Lasteyrie du Saillant*, konkluderte EF-domstolen med at den franske utflyttingsskatten utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten som ikke kunne rettferdiggjøres i tvingende allmenne hensyn. Avgjørelsen kom før vedtakelsen av den norske utflyttingsskatten, og ved utformingen av den norske bestemmelsen har man således forsøkt å tilpasse seg avgjørelsen, slik at utflyttingsskatten ikke kommer i konflikt med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

I henhold til den franske utflyttingsskatten¹⁰⁷ ble skattyteren ilagt skatt på latent gevinst av aksjer/andeler i selskaper skattyteren hadde en vesentlig¹⁰⁸ eierandel i, på tidspunktet for skattemessig utflytting fra Frankrike. Skattyteren kunne imidlertid få utsettelse med skatten, men måtte i så tilfelle søke om dette, og i tillegg stille betryggende sikkerhet for forpliktelsen. Som betryggende sikkerhet anerkjente man kun aksjer i selskaper registrert på den franske børsen. EF-domstolen kom til at utflyttingsskatten innebar en restriksjon på etableringsfriheten, og fremhevet spesielt at utsettelsen ikke ble gitt automatisk, samt at den var betinget av tyngende vilkår, og da spesielt kravet om sikkerhetsstillelse som i seg selv utgjorde en restriksjon.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Jf. avsnitt 2.5.

¹⁰⁷ Artikkel 167a i Code Général des Impôts.

¹⁰⁸ Krav om direkte/indirekte eierandel i selskapet på minimum 25 % i løpet av de siste fem årene før utflyttingen.

¹⁰⁹ Sak C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, premiss 47.

I henhold til den norske utflyttingsskatten, vil skattyteren, dersom han flytter til et annet EØS-land, derfor ha rett til en automatisk og rentefri utsettelse med beskatningen.¹¹⁰ Skattyteren vil videre ha rett til å benytte faktisk salgspris ved beregningen av den endelige skatteforpliktelsen,¹¹¹ og dersom aksjene/andelene ikke er realisert innen fem år etter utflyttingen, bortfaller hele skatteforpliktelsen.¹¹² Konsekvensen av disse modifikasjonene er at utflyttingsskatten ved flytting til en EØS-stat som den praktiske hovedregel vil komme til beskatning på realisasjonstidspunktet, samt at gevinsten ikke vil bli større enn om skattyteren hadde realisert aksjene/andelene i Norge. Vi ser således at forskjellsbehandlingen først og fremst ligger i at det formelle beskatningstidspunktet er forskjellig for personer bosatt i Norge, og personer som flytter ut av Norge.

I ett tilfelle, vil samlet skatt på aksjene/andelene som er gjenstand for utflyttingsskatt bli høyere for en skattyter som benytter seg av den frie bevegelighet i EØS art. 28 og 31, enn en skattyter som blir værende i Norge, og det er om tilflyttingslandet også beskatter den delen av gevinsten som er gjenstand for utflyttingsskatt,¹¹³ slik at skattyteren dobbeltbeskattes for gevinsten. På grunn av utflyttingsskattens forhold til skatteavtaler, vil en slik dobbeltbeskatning imidlertid sjelden inntreffe.¹¹⁴

Utsettelsen med beskatningen er imidlertid ikke helt betingelsesfri. Skattyteren må på utflyttingstidspunktet levere en ekstraordinær selvangivelse, samt årlig bekrefte at han fortsatt er i besittelse av aksjene/andelene, og at han fortsatt er bosatt innenfor EØS-området.¹¹⁵ Dersom denne opplysningsplikten ikke overholdes, forfaller utflyttingsskatten til betaling, og skattyteren må således gjøre opp skatteforpliktelsen. Spørsmålet er så om

¹¹⁰ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49.

¹¹¹ Ot.prp.nr.1 (2005/2006) s. 49.

¹¹² Skatteloven § 2-3 (3) 4. pkt.

¹¹³ Typisk ved å benytte historisk kost som inngangsverdi i gevinstberegningen.

¹¹⁴ Mer om problemstillingen under avsnitt 4.4.

¹¹⁵ Ot.prp.nr.1 (2005/2006) s. 50-51.

denne forskjellsbehandlingen vil kunne utgjøre en hindring på den frie bevegelse for personer, eller være egnet til å få personer til å avstå fra å benytte denne friheten.

Som utgangspunkt må man legge til grunn at EF-domstolen i svært liten grad har vært villige til å tolerere inngrep i de grunnleggende friheter. I *Lasteyrie du Saillant* uttales det at en restriksjon på etableringsretten er forbudt selv om den er av begrenset karakter eller mindre viktighet, dersom den i det minste vil kunne påvirke skattyteren fra å benytte etableringsretten.¹¹⁶

Den forskjellsbehandling som er tilfellet ved anvendelsen av den norske utflyttingsskatten, ligger i de formelle vilkårene for fortsatt utsettelse med betalingen av skatten, nemlig at skattyteren må skaffe til veie nødvendige opplysninger som ligningsmyndighetene behøver for å kunne gjennomføre beskatningen av skattyteren. Vilårene innebærer således ingen økonomiske konsekvenser for skattyteren, men er kun av formell art. Av EF-domstolens rettspraksis, følger det imidlertid at også rent formelle vilkår i seg selv kan utgjøre en restriksjon på de grunnleggende frihetene,¹¹⁷ men på et generelt grunnlag må det nok sies at det skal en del mer til, før Domstolen konstaterer en restriksjon i disse tilfellene.

Vilkårene om ekstraordinær selvangivelse på utflyttingstidspunktet, og årlig bekreftelse av eierskap/bosted innebærer en forskjellsbehandling av skattytere som benytter den frie bevegelse av personer, og personer som velger å bli boende i Norge, men denne forskjellsbehandlingen er ytterst begrenset, og medfører ingen økonomiske konsekvenser for skattyteren. Jeg kan således ikke se at denne forskjellsbehandlingen skal kunne være egnet til å få personer fra å benytte seg av den frie bevegelse for personer.

På dette grunnlaget, må det konstateres at den norske utflyttingsskatten ikke innebærer en restriksjon på den frie bevegelse for personer, slik denne er nedfelt i EØS-avtalen art. 28 og 31.

¹¹⁶ Sak C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, premiss 43-45.

¹¹⁷ Jf. sak C-118/96, *Safir*, premiss 26 og 28.

3.4 Begrunnet inngrep i friheten?

Den norske utflyttingsskatten innebærer en forskjellsbehandling av personer som benytter seg av den frie bevegelse for personer, og personer som blir boende i Norge. Denne forskjellsbehandlingen utgjør imidlertid ingen restriksjon på friheten, da den slik jeg ser det, ikke er egnet til å hindre utøvelsen av frihetene EØS art. 28 og 31 gir, eller gjøre disse frihetene mindre attraktive.

Dersom forskjellsbehandlingen skulle utgjøre en restriksjon på den frie bevegelse for personer, er det ikke med dette sagt at utflyttingsskatten er uforenlig med EØS-avtalen. En restriksjon kan rettferdiggjøres av tvingende allmenne hensyn, slik disse er nedfelt i EØS-avtalen, eller tolket gjennom rettspraksis. Jeg vil derfor i det følgende foreta en subsidiær drøftelse om forskjellsbehandlingen som utflyttingsskatten innebærer, dersom denne skulle utgjøre en restriksjon, allikevel ville vært legitimert som et begrunnet inngrep i den frie bevegelse for personer.

3.4.1 Allmenne samfunnshensyn

Etter EØS art. 28 (3) og 33, er det gjort unntak for inngrep begrunnet i hensynet til ”offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen”. Hensynet bak utflyttingsskatten er som nevnt tidligere å forhindre skatteflukt, og da det følger av fast rettspraksis¹¹⁸ at unntaksbestemmelsene skal fortolkes strengt, må være klart at de lovfestede unntakene ikke vil få anvendelse på utflyttingsskatten.

3.4.2 Den domstolskapte læren om tvingende allmenne hensyn

Den domstolskapte læren om at også andre hensyn enn de som uttrykkelig er nevnt i EF-traktaten/EØS-avtalen kan begrunne inngrep i de fire frihetene, har sin opprinnelse i EF-domstolens avgjørelse i *Cassis de Dijon*¹¹⁹ fra 1979. Avgjørelsen gjaldt diskriminering på vareområdet, men læren gjelder generelt på området for de fire friheter.

¹¹⁸ Se for eksempel sak C-319/02, *Manninen*, premiss 28.

¹¹⁹ Sak 120/78, *Cassis de Dijon*.

For at utflyttingsskatten skal kunne opprettholdes på grunnlag av den domstolskapte læren om tvingende allmenne hensyn, må den for det første forfølge et slikt godkjent allment hensyn,¹²⁰ samt være egnet til å oppnå dette hensynet. Utflyttingsskatten må heller ikke gå ut over hva som er nødvendig for å oppnå hensynet. Dette siste vilkåret kalles gjerne proporsjonalitetskravet.¹²¹

3.4.2.1 Forhindre skatteflukt

3.4.2.1.1 Relevant hensyn?

Hensynet til å forhindre skatteflukt har blitt påberopt i en rekke saker, og ble fremhevet av både de franske, tyske og nederlandske myndighetene i *Lasteyrie du Saillant*.

Generaladvokaten viser i sitt forslag til dom i saken¹²² at hensynet tidligere har blitt godtatt av EF-domstolen,¹²³ og også generaladvokaten i *N-saken* uttaler at hensynet er relevant.¹²⁴

Bullen¹²⁵ skiller mellom skatteflukt¹²⁶ og skatteomgåelse,¹²⁷ og er av den formening at skatteflukttilfellene ikke anerkjennes som et relevant allment hensyn. Det vil imidlertid være en glidende overgang mellom skatteflukttilfellene og omgåelsestilfellene, og som nevnt innledningsvis bruker jeg begrepet skatteflukt om begge forholdene. Jeg vil i det følgende legge til grunn at hensynet til å avverge skatteflukt er et relevant hensyn.

¹²⁰ EF- og EFTA-domstolen har anerkjent en rekke slike allmenne hensyn, men ikke alle disse vil være relevante i forhold til den norske utflyttingsskatten. Jeg vil i det følgende derfor kun drøfte de hensynene som ble påberopt i *Lasteyrie du Saillant*.

¹²¹ Læren, slik den er kommet til uttrykk blant annet i sak C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, premiss 49.

¹²² Sak C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, Opinion of the Advocate General, premiss 57.

¹²³ Generaladvokaten viser i så måte til sak C-250/95, *Futura Participations*, premiss 31 og sak C-264/96, *ICI*, premiss 26.

¹²⁴ Sak C-470/04, *N-saken*, Opinion of the Advocate General, premiss 109.

¹²⁵ Bullen, *EU, EØS og skatt*, s. 564-570.

¹²⁶ I begrepet legger han det forhold at en skattyter flytter sitt hjemsted fra en jurisdiksjon med høyt skattenivå, til en jurisdiksjon med et lavere skattenivå, i den hensikt å redusere sine skattekostnader.

¹²⁷ I begrepet legger han forhold som vil være gjenstand for gjennomskjæring i henhold til den ulovfestede omgåelsesnorm.

3.4.2.1.2 Egnet til å nå formålet?

Som vist innledningsvis er formålet bak den norske utflyttingsskatten, å forhindre skattemotivert utflytting. I og med at Norges beskatningsrett til realisasjonsgevinster er begrenset gjennom skatteavtalene som bygger på Mønsteravtalen,¹²⁸ åpner dette for skatteflukt, ved at skattyteren kan unngå norsk beskatning på aksje- og andelsgevinstene sine ved å flytte til utlandet. Gjennom vedtakelsen av utflyttingsskatten ønsker man å stenge for en slik omgåelsesmulighet, ved å fremskyte beskatningstidspunktet for gevinsten, til tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt. Man antar at en slik bestemmelse vil hindre at skatteavtalen kommer til anvendelse, og dermed sikre norsk beskatningsrett.¹²⁹

Ved å knytte beskatningstidspunktet til utflyttingstidspunktet i henhold til norsk rett, mister utflyttingsskatten imidlertid mye av sin virkning. Konsekvensene blir at dersom skattyteren ønsker å unngå norsk beskatning på aksjegevinsten sin, vil han lett kunne oppnå dette, hvilket igjen medfører at utflyttingsskatten ikke er egnet til å forhindre skattemotivert utflytting.

3.4.2.1.3 Proporsjonell?

Ved å sikre at endelig beskatningstidspunkt inntreffer før skatteavtalen kommer til anvendelse, vil utflyttingsskatten være egnet til å hindre en skattemotivert utflytting. Spørsmålet er i så tilfelle om utflyttingsskatten er proporsjonell i forhold til formålet om å hindre en slik skattemotivert utflytting. I proporsjonalitetskravet ligger et vilkår om at bestemmelsen ikke må gå ut over hva som er nødvendig for å oppnå formålet, samt at det forfulgte formålet ikke må kunne oppnås med en bestemmelse som virker mindre inngripende på utøvelsen av de grunnleggende frihetene.¹³⁰

¹²⁸ Mønsteravtalen art. 13 (5).

¹²⁹ En mer inngående gjennomgang av problemstillingen følger i avsnitt 4.4.

¹³⁰ Jf. for eksempel sak C-448/98, *Guimont*, premiss 27.

Av EF-domstolens rettspraksis følger det at en skattebestemmelse med formål om å forhindre skatteflukt ikke kan oppstille en generell formodning om at enhver grenseoverskridende aktivitet vil innebære en omgåelse, men at bestemmelsen må legge opp til en konkret vurdering i den enkelte sak.¹³¹ Den norske utflyttingsskatten er generelt utformet, og rammer enhver skattyter som flytter ut av Norge, såfremt han tidligere har hatt alminnelig skatteplikt hit. Det er likevel gjort unntak for gevinster som ikke overstiger 200.000 kroner, og skatteplikten faller bort dersom aksjene ikke er realisert innen fem år etter utflyttingen. Som vist under avsnitt 2.5.2.1 går allikevel utflyttingsskatten langt ut over hva formålet tilsier, og bestemmelsen kan således ikke sies å være proporsjonell i forhold til formålet om å hindre skatteflukt.

3.4.2.2 Hensynet til en effektiv skattekontroll

3.4.2.2.1 Relevant hensyn?

Hensynet til en effektiv skattekontroll har vært anerkjent som et tvingende allment hensyn helt siden *Cassis de Dijon*, og blir jevnlig påberopt i saker for EF- og EFTA-domstolen. I *Lasteyrie du Saillant* ble hensynet anført av de franske myndighetene. Det må være klart at hensynet til en effektiv skattekontroll er et relevant hensyn som kan rettferdiggjøre en inngripende skattebestemmelse.

3.4.2.2.2 Egnet til å oppnå formålet?

Utflyttingsskatten innebærer som vist ovenfor en viss forskjellsbehandling av skattytere som benytter den frie bevegelse for personer, og personer som velger å bli boende i Norge. Denne forskjellsbehandlingen er begrunnet i ligningstekniske hensyn, og skal gjøre det lettere for norske skattemyndigheter å holde oversikt over hvilke aksjeposter skattyteren tar med seg ut av landet, samt sikre en effektiv inndrivelse av skattekravet. Det må være klart at vilkårene om innlevering av ekstraordinær selvangivelse på utflyttingstidspunktet, samt årlig bekreftelse på fortsatt eierskap/bosted vil være egnet til å nå dette formålet.

3.4.2.2.3 Proporsjonell?

¹³¹ Jf. sak C-28/95, *Leur-Bloem*, premiss 41 og senere rettspraksis fra EF-domstolen

Spørsmålet er imidlertid om disse vilkårene kan anses proporsjonelle i forhold til formålet. Selv om hensynet til en effektiv skattekontroll er ansett som et relevant hensyn, har EF-domstolen ennå ikke akseptert en inngripende skattebestemmelse på bakgrunn av dette hensynet, da de er kommet til at den nasjonale bestemmelsen begrenser den grunnleggende frihet i større grad enn hva som er nødvendig for å ivareta hensynet.¹³²

Den forskjellsbehandling som utflyttingsskatten innebærer, ligger i skattyterens plikt til å levere ekstraordinær selvangivelse på utflyttingstidspunktet, samt en årlig bekreftelse på fortsatt eierskap/bosted, for å få rett til utsettelse med betalingen av skattekravet. Konsekvensen av at opplysningsplikten ikke overholdes, er at utflyttingsskatten forfaller til betaling. EF-domstolen har ofte begrunnet avvisningen av hensynet til en effektiv skattekontroll i at medlemslandet har mulighet til å innhente og kontrollere de opplysninger de har behov for i medhold av direktivet om gjensidig bistand i skattesaker.¹³³ Som et EFTA-land vil Norge imidlertid ikke være omfattet av bistandsdirektivet. Norske ligningsmyndigheter vil allikevel ha mulighet til å innhente nødvendige opplysninger gjennom skatteavtalen med tilflyttingslandet,¹³⁴ eller bistandsavtaler¹³⁵ som Norge er medlem av. I tillegg vil ligningsmyndighetene gjennom aksjonærregisteret ha tilgang til endringer i eierforhold i norske selskaper.

Dersom nødvendige opplysninger ikke kan innhentes gjennom disse avtalene må det være klart at ligningsmyndighetene kan avkreve disse opplysningene fra skattyteren selv.¹³⁶

Kravet om opplysningsplikt, gjelder imidlertid uavhengig av norske ligningsmyndigheters adgang til selv å innhente de samme opplysningene, hvilket skulle tilsi at vilkåret går ut

¹³² Jf. Bullen, *EU, EØS og skatt*, s. 547.

¹³³ Rådsdirektiv 77/799/EØF. Se for eksempel sak C-250/95, *Futura Participations*, premiss 41, og sak C-136/00, *Danner*, premiss 49.

¹³⁴ Mønsteravtalen art. 26.

¹³⁵ Den nordiske bistandsavtale og Europarådets/OECDs bistandsavtale.

¹³⁶ Sak C-204/90, *Bachmann*, premiss 20.

over hva som er nødvendig for å ivareta formålet. På denne bakgrunn må det antas at kravet om opplysningsplikt ikke er proporsjonell i forhold til formålet om en effektiv skattekontroll.

3.4.2.3 Beskyttelse av skattefundamentet

3.4.2.3.1 Relevant hensyn?

Hensynet til å beskytte skattefundamentet er blitt påberopt i en rekke saker for EF-domstolen, og påberopes da også i *Lasteyrie du Saillant* blant annet av danske myndigheter. De danske myndighetene viser i så måte til EF-domstolens avgjørelse i *Safir*¹³⁷ hvor domstolen åpnet for at et slikt hensyn kunne utgjøre et relevant tvingende samfunnsmessig hensyn. EF-domstolen avviser imidlertid i *Lasteyrie du Saillant* at en slik anførsel kan føre frem, og viser i så måte til en omfattende rettspraksis.¹³⁸

Hensynet til å beskytte skattefundamentet er et rent økonomisk hensyn, som etter EF- og EFTA-domstolens rettspraksis ikke har kunnet begrunne et inngrep i de fire friheter. I *Fokus Bank* uttales det således at formålet om å forhindre en reduksjon av skatteinntekter ”utgjør et rent økonomisk behov og kan ikke anses som et tvingende allment hensyn. En restriksjon på utøvelsen av en grunnleggende frihet kan derfor ikke rettferdiggjøres på dette grunnlaget.”¹³⁹

Hensynet til beskyttelse av skattefundamentet kan således ikke sies å være et relevant hensyn som kan legitimere en inngripende bestemmelse.

3.4.2.4 Hensynet til sammenhengen i skattesystemet

3.4.2.4.1 Relevant hensyn?

Hensynet til skattesystemets indre sammenheng er et av de hensyn som EF-domstolen har godkjent som legitimerende for en skattebestemmelse som innebærer et inngrep i en av de

¹³⁷ Sak C-118/96, *Safir*, særlig premiss 33.

¹³⁸ Sak C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, premiss 60.

¹³⁹ Sak E-1/04, *Fokus Bank*, premiss 33.

grunnleggende friheter. Både i *Bachmann* og i *Kommisjonen mot Belgia*¹⁴⁰, ble hensynet godkjent av Domstolen, og har siden blitt påberopt i nesten alle sakene som gjelder direkte beskatning og forholdet til de grunnleggende friheter. Det må således legges til grunn at hensynet til sammenhengen i skattesystemet er et relevant allment hensyn.

3.4.2.4.2 Egnen til å oppnå formålet?

Før man kan vurdere om utflyttingsskatten er egnen til å ivareta hensynet til sammenhengen i skattesystemet, må man finne ut hvilken sammenheng i skattesystemet det siktes til. I henhold til norsk rett kommer aksje- og andelsgevinster til beskatning på realisasjonstidspunktet, og i dette ligger en skattekreditt, da verdistigningen vil opparbeides kontinuerlig. I *Lasteyrie du Saillant*, anførte nederlandske myndigheter at denne skattekreditten var gitt under forutsetning om at gevinsten senere ville komme til beskatning i hjemlandet, og at en utflyttingsskatt dermed sikret denne sammenhengen, da fraflyttingslandet etter utflyttingen ikke ville hatt beskatningsrett til gevinsten.¹⁴¹

Dersom den norske utflyttingsskatten skal være egnen til å ivareta en slik sammenheng, forutsetter dette imidlertid at gevinsten kommer til beskatning i Norge. Som vist ovenfor, og som jeg kommer tilbake til under avsnitt 4.4 vil dette imidlertid sjelden være tilfelle. Den norske utflyttingsskatten er således ikke egnen til å ivareta sammenhengen i skattesystemet.

3.4.2.4.3 Proporsjonell?

Under forutsetning om at utflyttingsskatten er egnen til å ivareta sammenhengen i skattesystemet, blir spørsmålet om bestemmelsen er proporsjonell i forhold til formålet om å sikre sammenhengen i skattesystemet.

Den nederlandske anførselen om hensynet til å sikre sammenhengen i skattesystemet, ble ikke godtatt av EF-domstolen, som begrunnet dette i at formålet bak utflyttingsskatten var å

¹⁴⁰ Sak C-300/90, *Kommisjonen mot Belgia*.

¹⁴¹ Sak C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, premiss 61.

hindre skatteflukt, mens utflyttingsskatten rammet generelt.¹⁴² I senere saker har EF-domstolen på generelt grunnlag uttalt at en anførsel som støttes på nødvendigheten av å opprettholde sammenhengen i en beskatningsordning ”skal etterprøves i forhold til det formål, der forfølges med den omtvistede skattelovgivning”.¹⁴³

Formålet bak den norske utflyttingsskatten er å forhindre skattemotivert utflytting. Som konklusjonen ovenfor under avsnitt 3.4.2.1.3 viser, går utflyttingsskatten langt ut over hva dette formålet skulle tilsi, og bestemmelsen kan således ikke sies å være proporsjonell.

3.4.3 Sammenfatning

Dersom man skulle komme til at forskjellsbehandlingen som den norske utflyttingsskatten innebærer, utgjorde en restriksjon på den frie bevegelse for personer, viser den ovenstående drøftelsen at en slik restriksjon ikke kan rettferdiggjøres gjennom de lovfestede allmenne hensyn, og heller ikke gjennom den domstolskapte læren om tvingende allmenne hensyn.

3.5 Oppsummering

Hovedregelen i norsk rett, er at kapitalgevinster skal komme til beskatning på realisasjonstidspunktet. Dersom skattyteren flytter ut av Norge, bestemmer imidlertid skatteloven § 2-3 (3) at skattyterens latente aksje- og andelsgevinster skal komme til beskatning på tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt til Norge. En slik forskjellsbehandling av personer som flytter ut av Norge, og personer som blir boende her, vil i utgangspunktet være egnet til å hindre utøvelsen av den frie bevegelse for personer, slik denne er nedfelt i EØS-avtalen art. 28 og 31. EF-domstolen kom i *Lasteyrie du Saillant* da også til at en tilsvarende fransk bestemmelse ikke var i overensstemmelse med etableringsretten i EF art. 43.

¹⁴² Sak C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, premiss 64-67.

¹⁴³ Sak C-315/02, *Lenz*, premiss 37 og sak C-319/02, *Manninen*, premiss 43, jf. Bullen, *EU, EØS og skatt*, s. 537.

Ved utformingen av den norske utflyttingsskatten har man således forsøkt å tilpasse seg avgjørelsen, slik at bestemmelsen ikke kommer i konflikt med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Man har således innrømmet skattytere som flytter til et annet EØS-land en automatisk utsettelse med beskatningen, samtidig som de ved en etterfølgende realisasjon vil ha rett til å benytte den faktiske salgspris, i stedet for den beregnede markedsverdi på utflyttingstidspunktet. Man har i så måte visket ut alle økonomiske konsekvenser som en endring av beskatningstidspunktet i utgangspunktet medførte.

Slik jeg ser det vil utflyttingsskatten således ikke være egnet til å hindre utøvelsen av den frie bevegelighet for personer i EØS art. 28 og 31, eller gjøre disse frihetene mindre attraktive, og det må dermed konstateres at man vellykket har klart å innrette seg etter EF-domstolens avgjørelse i *Lasteyrie du Saillant*.

4 Forholdet til skatteavtaler

4.1 Innledning

Utflyttingsskatten ilegges fysiske personer på tidspunktet for skattemessig emigrasjon. Dersom subjektet eller objektet for utflyttingsskatten på utflyttingstidspunktet også har tilknytning til andre land enn Norge, vil det kunne oppstå et internasjonalt skattespørsmål, hvor beskatningsretten må vurderes på bakgrunn av skatteavtalen mellom tilknytningslandene. Som vist innledningsvis vil et land gjennom skatteavtaler kunne ha fraskrevet seg retten til å beskatte visse inntekter, selv om intern rett gir beskatningshjemmel til disse inntektene.

I og med at foranledningen for innføringen av utflyttingsskatten var at den tidligere utvidete beskatningsretten i skatteloven § 2-3 (3) var ineffektiv på grunn av forholdet til skatteavtaler, skulle man tro at utflyttingsskattens forhold til Norges skatteavtaler var behørig drøftet i forarbeidene til bestemmelsen. Finansdepartementet har i forarbeidene imidlertid helt unnlatt å drøfte utflyttingsskattens forhold til skatteavtaler, og det eneste som nevnes om forholdet er en kort uttalelse om at ”en generell utflyttingsskatt vil ikke være begrenset av skatteavtale Norge har med tilflyttingslandet”.¹⁴⁴ At forholdet ikke er ofret større oppmerksomhet er enda mer underlig med tanke på at spørsmålet internasjonalt har vært gjenstand for en omfattende diskusjon.¹⁴⁵

Jeg vil i det følgende vurdere de problemstillinger den norske utflyttingsskatten reiser i forhold til inngåtte skatteavtaler. Som nevnt innledningsvis er vurderingen begrenset til skatteavtaler som følger Mønsteravtalen.

¹⁴⁴ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 46.

¹⁴⁵ Michelsen, *International skatteret*, s. 347.

4.2 Problemstilling

Aksje- og andelsgevinster vil som vi har sett tidligere, som hovedregel komme til beskatning på realisasjonstidspunktet. Dette innebærer at det til enhver tid vil være latente gevinster (eller tap) på aksjene/andelene så lenge de fortsatt er på aksjonærens hånd.

Gevinstbeskatningen varierer fra land til land. Noen land beskatter kun aksjegevinster fra selskaper hjemmehørende i landet, andre land tillater en oppskrivning av aksjenes/andelenes inngangsverdi ved immigrasjon til landet, og atter andre land har bare en generell lav, eller ingen skatt i det hele tatt på aksje- og andelsgevinster. Dersom en norsk skattyter har en stor latent gevinst på aksjene/andelene sine, vil det være fristende å flytte til slike land, dersom flyttingen innebærer at Norge mister beskatningsretten til gevinsten. Som vi skal se straks nedenfor, innebærer Mønsteravtalen at tilflyttingslandet, dersom dette anses som skattyters hjemstat på realisasjonstidspunktet, vil ha en eksklusiv beskatningsrett til skattyterens aksje- og andelsgevinster. Dersom skattyteren flytter til et land hvor skatteavtalen med Norge bygger på Mønsteravtalen, vil Norge således ha fraskrevet seg retten til å skattlegge realisasjonsgevinsten.

Formålet bak skatteavtalen er å stenge for muligheten til en slik omgåelse av skattesystemet. Ved å ilegge skatten på tidspunktet for utflyttingen, antar man at skatteavtalen ikke kommer til anvendelse, i og med at skattyteren på beskatningstidspunktet vil være skattpliktig til Norge, og ikke til tilflyttingslandet. En slik fremskyndelse av beskatningstidspunktet reiser imidlertid en rekke problemstillinger i forhold til skatteavtalene. For det første blir det et spørsmål om skatteavtalen forhindrer Norge i å endre tidspunktet for beskatningen. Dernest blir det et spørsmål om forutsetningene bak utflyttingsskatten slår til, altså om utflyttingsskatten hindrer at skatteavtalen kommer til anvendelse. Ved å ilegge en utflyttingsskatt, åpner man for en dobbeltbeskatning av skattyteren, og en tredje problemstilling er om man av den grunn er forpliktet til å fastsette metoder til avverging av en slik dobbeltbeskatning.

4.3 Adgangen til å lovfeste en utflyttingsskatt

Norges skatteavtaler er gjennom dobbeltbeskatningsavtaleloven inkorporert i norsk rett med trinnhøyde som formell lov. Dersom myndighetene anser den rettsstilstand skatteavtalen medfører for uheldig, er normal prosedyre enten å endre skatteavtalen gjennom bilaterale forhandlinger eller å si opp skatteavtalen.

I og med at skatteavtalen kun har trinnhøyde som formell lov, vil Stortinget også kunne endre rettsstilstanden gjennom vedtakelsen av ny lov, og en skatteavtale som sådan kan derfor ikke være til hinder for at Norge lovfester en utflyttingsskatt. Skatteavtalen kan imidlertid forutsette at en traktatstat ikke unilateralt kan endre rettsstilstanden skatteavtalen innebærer, og dersom utflyttingsskatten er gitt i strid med en slik forutsetning, vil det foreligge en såkalt "treaty override" fra Norges side. En slik lovgivning vil innebære et folkerettsbrudd, hvilket politisk anses svært uheldig.¹⁴⁶

Spørsmålet er altså ikke om Norge har adgang til å lovfeste en utflyttingsskatt, men om skatteavtalen er til hinder for å endre det skatteutløsende kriterium fra realisasjonstidspunktet til utflyttingstidspunktet, og om utflyttingsskatten i så måte innebærer en "treaty override". Hvorvidt skatteavtalen kan sies å inneholde en slik forutsetning, beror på en tolkning av avtalen.

4.3.1 Under hvilken skatteavtalebestemmelse faller utflyttingsskatten?

Aksje- og andelsgevinster faller materielt sett inn under formuesgevinstbestemmelsen i Mønsteravtalen art. 13. I og med at gevinsten ikke faller inn under særbestemmelsene i 1.-4. ledd, må den falle inn under den alminnelige regel i Mønsteravtalen art. 13 (5). Art. 13 (5) omhandler imidlertid aksje- og andelsgevinster innvunnet ved "alienation", og spørsmålet er om en utflyttingsskatt som legger det skatteutløsende kriterium til utflytting fra riket vil falle inn under begrepet "alienation".

¹⁴⁶ I vedtak av 2. oktober 1989 anbefaler OECDs råd medlemsstatene å unngå lovgivning som innebærer treaty override.

Begrepet "alienation" defineres i Black's Law Dictionary¹⁴⁷ som "conveyance or transfer of property to another", hvilket tilsier at det må foreligge en overdragelse av eiendelen til en annen, typisk ved salg av gjenstanden. Dette er også en naturlig forståelse av ordet "avhendelse" som er den vanlige norske oversettelsen av "alienation".¹⁴⁸ Skattyteren som er subjekt for utflyttingsskatten vil ved utflyttingen fortsatt være i besittelse av aksjen/andelen, hvilket skulle tilsi at forholdet faller utenfor begrepet "alienation", og dermed også Mønsteravtalen art. 13 (5).

Av kommentarene til Mønsteravtalen følger det imidlertid at art. 13 (5) ikke er uttømmende. Av OECDkomm. art. 13-5 fremgår det at "the words "alienation of property" are used to cover *in particular* capital gains resulting from the sale or exchange of property...".¹⁴⁹ Det fremgår videre at realisasjonskriteriet varierer fra stat til stat, og hvorvidt det foreligger en realisasjon må bedømmes ut i fra nasjonal rett.¹⁵⁰ En vanlig fortolkning av bestemmelsen er at uttrykket "alienation" omfatter de realisasjonskriterier som er aktuelle i det land som har beskatningsrett.¹⁵¹

Selv om en naturlig fortolkning av begrepet "alienation" tilsier at utflyttingsskatten faller utenfor Mønsteravtalen art. 13 (5), åpner kommentarene til Mønsteravtalen for at også andre realisasjonskriterier faller innenfor omfanget av bestemmelsen. Danmark synes å ha lagt til grunn at deres utflyttingsskatt faller innenfor omfanget av Mønsteravtalen art. 13, da de i flere skatteavtaler har gjort unntak for utflyttingsskatten under denne artikkelen.¹⁵² Jeg vil i det følgende legge til grunn at den norske utflyttingsskatten faller innenfor Mønsteravtalen art. 13 (5).

¹⁴⁷ Black's Law Dictionary (7th edition, 1999), s. 73.

¹⁴⁸ For eksempel i den nordiske skatteavtalen art. 13 (6).

¹⁴⁹ Min kursivering.

¹⁵⁰ OECDkomm. art. 13-6. "Whether or not there is a realisation has to be determined according to the applicable domestic tax law."

¹⁵¹ Se Andersson m.fl., *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*, s. 170.

¹⁵² Jf. for eksempel protokollens punkt IV til den nordiske skatteavtale.

4.3.2 Er Mønsteravtalen art. 13 (5) til hinder for at Norge lovfester en utflyttingsskatt?

Ordlyden i Mønsteravtalen art. 13 (5) sier at aksje- og andelsgevinster ”shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident”. Som vi så under forrige avsnitt vil det være opp til den enkelte kontraktsstat å fastsette hva som skal falle inn under realisasjonskriteriet, jf. OECDkomm art. 13-6. Mønsteravtalen art. 13 (5) sier heller ingenting om hvordan gevinstberegningen skal foretas, og etter OECDkomm. art. 13-12 må den nærmere gevinstberegningen foretas etter reglene i intern rett. Av samme kommentarbestemmelse går det dog frem at det normale vil være å trekke kostprisen fra salgsprisen, men dette er ingen betingelse. I utgangspunktet er det derfor ingenting som skulle tilsi at Norge er forhindret fra å lovfeste en utflyttingsskatt.

Ved å ilegge en utflyttingsskatt på latente aksjegevinster fremskytes beskatningstidspunktet, og Pötgens¹⁵³ mener at en slik skattehjemmel forrykker ”balansen” i skatteavtalen, og dermed er i strid med de forutsetninger skatteavtalen bygger på.¹⁵⁴ Det er imidlertid en rekke elementer som er egnet til å påvirke ”balansen” i skatteavtalen, for eksempel enhver utvidelse eller innskrenkning av statens skattefundament. Som Betten¹⁵⁵ fremhever, foreligger det ikke noen plikt for traktatstatene til å opprettholde ”balansen” i skatteavtalen, og dersom man er misfornøyd med en endring i ”balansen” må man heller vurdere å si opp skatteavtalen.

En tolkning av Mønsteravtalen tilsier dermed at fraflyttingsstaten har anledning til å lovfeste en utflyttingsskatt på latente gevinster opparbeidet i fraflyttingsstaten, uten at dette medfører en ”treaty override”.

¹⁵³ F.P.G. Pötgens, *Paper-for-paper transacties in de inkomsten- en vermogensbelasting*, s. 170, jf. Betten, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, s. 118.

¹⁵⁴ Jf. også Weizman, *Departure Taxation – Treaty Override? – Extraterritorial Tax Law?*, s. 80.

¹⁵⁵ Betten, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, s. 119.

4.4 Hindrer utflyttingsskatten at skatteavtalen kommer til anvendelse?

Ved å fremskyte beskatningstidspunktet for utflyttingsskatten til tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt til Norge, ønsket man å sikre at skatteavtaler som Norge er bundet av ikke skulle komme til anvendelse. I og med at hjemstaten i henhold til Mønsteravtalen art. 13 (5) er gitt en eksklusiv beskatningsrett til skattyterens aksje- og andelsinntekter, anses utflyttingstidspunktet som en siste sjanse for fraflyttingsstaten til å skattlegge gevinst som er opparbeidet før utflyttingen.¹⁵⁶

Dersom skatteavtalen allikevel skulle komme til anvendelse, og skattyteren i henhold til denne må anses bosatt i tilflyttingslandet, vil utflyttingsskatten miste sin virkning, da tilflyttingslandet vil ha beskatningsretten til aksje- og andelsgevinsten.¹⁵⁷

Skatteavtalen vil komme til anvendelse i de tilfellene hvor skattyteren på utflyttingstidspunktet også anses alminnelig skattepliktig i tilflyttingslandet. Dette kan være tilfelle hvor utflyttingstidspunktet i henhold til intern rett ikke samsvarer med utflyttingstidspunktet etter skatteavtalen, eller dersom endelig beskatningstidspunkt ikke kan sies å ha inntruffet på utflyttingstidspunktet, men først på et senere tidspunkt.

4.4.1 Utflytting etter intern rett

Som vi har sett under avsnitt 2.4, knyttes beskatningstidspunktet i skatteloven § 2-3 (3) til tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikten til Norge, og det er tidspunktet i henhold til norsk intern rett som må benyttes. Tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt vil være forskjellig avhengig av om skattyteren har vært bosatt i Norge i mer eller mindre enn ti år før utreisen, og hvorvidt skatteavtalen kommer til anvendelse må vurderes hver for seg i de to tilfellene.

¹⁵⁶ Jf. de Broe, *General report*, s. 37.

¹⁵⁷ Jf. Betten, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, s. 116, Zimmer, *Norway Implements New Exit Tax*, s. 137 og Willumsen, *TfS 1987 nr. 380*, s. 667.

4.4.1.1 Bosatt i Norge i mer en ti år før utreisen

Dersom skattyteren i perioden før han flytter til utlandet har vært bosatt i Norge i mer enn ti år, opphører bostedsskatteplikten til Norge først ”etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår vedkommende tar slikt fast opphold i utlandet”.¹⁵⁸ Dersom skattyteren for eksempel flytter til utlandet den 15. mars 2001,¹⁵⁹ vil opphøret av bostedsskatteplikt, og dermed ileggelsen av utflyttingsskatten, først inntreffe den 1. januar 2005. Dersom tilflyttingslandet bygger på samme innflyttingsregler som Norge, vil skattyteren anses alminnelig skattepliktig i tilflyttingslandet allerede i 2001, da han har oppholdt seg mer enn 183 dager i riket.¹⁶⁰

I og med at skattyteren på tidspunktet for ileggelse av utflyttingsskatten vil være alminnelig skattepliktig både i fraflyttings- og tilflyttingslandet, må skattyterens bosted avgjøres i henhold til skatteavtalen landene i mellom. Etter Mønsteravtalen art. 4 (2) legges avgjørende vekt på hvor skattyteren ”disponerer fast bolig”. Vi ser altså at skattyteren veldig lett kan komme unna norsk utflyttingsskatt, dersom han på tidspunktet for opphør av skattemessig bosted til Norge, passer på at han anses alminnelig skattepliktig også i tilflyttingslandet, samt at han kun disponerer fast bolig i tilflyttingslandet.

4.4.1.2 Bosatt i Norge i mindre enn ti år før utreisen

Dersom skattyteren i perioden før han flytter til utlandet har bodd mindre enn ti år i Norge, opphører bostedsskatteplikten for det inntektsår hvor skattyteren ikke har oppholdt seg mer enn 61 dager i riket. Det kreves videre at skattyteren ikke disponerer bolig i Norge.¹⁶¹ Dersom skattyteren som i eksempelet ovenfor flytter til utlandet den 15. mars 2001, vil opphør av bostedsskatteplikt inntreffe for inntektsåret 2002. Skattyteren vil imidlertid være alminnelig skattepliktig i tilflyttingslandet allerede i inntektsåret 2001.

¹⁵⁸ Skatteloven § 2-1 (3) litra b.

¹⁵⁹ For å forenkle eksempelet forutsettes det at skattyteren senest på denne dato har solgt/sagt opp sin faste bolig og dermed ikke disponerer bolig i Norge, og heller ikke har opphold i Norge som overstiger 61 dager.

¹⁶⁰ Jf. skatteloven § 2-1 (1) og (2).

¹⁶¹ Jf. skatteloven § 2-1 (3) litra a.

I og med at skattyteren på tidspunktet for ileggelse av utflyttingsskatten også i dette tilfellet vil være alminnelig skattepliktig både i fraflyttings- og tilflyttingslandet, må skattyterens bosted avgjøres i henhold til skatteavtalen landene i mellom. Så lenge skattyteren kun disponerer fast bolig i tilflyttingslandet, vil dette anses som skattyterens hjemstat, og utflyttingsskatten vil dermed miste sin virkning.

4.4.1.3 Sammenfatning

Som vi ser av drøftelsene ovenfor, vil den norske utflyttingsskatten ved å knytte beskatningstidspunktet til opphør av bostedsskatteplikt etter norsk intern rett, medføre at bestemmelsen mister mye av sin virkning.

I tilfellene hvor skattyter i tiden før utreisen har bodd i Norge i mer enn ti år vil skattyteren i nesten alle praktiske tilfeller være alminnelig bosatt i tilflyttingsstaten, og også bosatt i tilflyttingsstaten etter Mønsteravtalen art. 4 (2), på tidspunktet for ileggelsen av utflyttingsskatten. I og med at tilflyttingsstaten etter Mønsteravtalen art. 13 (5) da er gitt beskatningsrett til skattyters aksje- og andelsgevinster, vil den norske utflyttingsskatten være tilsvarende begrenset.

Også i tilfellene hvor skattyteren i tiden før utreisen har vært bosatt i Norge i mindre enn ti år, åpner skattereglene for at skattyteren på tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt til Norge, kan ha oppnådd alminnelig bostedsskatteplikt i tilflyttingslandet, samt være ansett som bosatt der i henhold til skatteavtalen mellom Norge og tilflyttingslandet.

I de tilfellene hvor skattyteren flytter til utlandet med den hensikt å slippe norsk skatt på sine aksje- og andelsgevinster, åpner den norske utflyttingsskatten for at skattyteren enkelt kan tilpasse seg, slik at han slipper unna utflyttingsskatten. Vi ser således at den norske utflyttingsskatten ikke er egnet til å hindre de rene tilfellene av skatteflukt, og dermed heller ikke er i tråd med formålet om å hindre skattemotivert utflytting.

4.4.2 Endelig beskatningstidspunkt inntruffet?

Selv om Norge på utflyttingstidspunktet må anses som skattyterens hjemstat, oppstår spørsmålet om beskatningen på dette tidspunktet kan sies å være endelig. Selv om beskatningstidspunktet settes til tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt til Norge, er det en rekke etterfølgende elementer som vil være med på å bestemme størrelsen av den endelige skatten, og spørsmålet er om utflyttingsskatten på utflyttingstidspunktet er såpass usikker, at endelig beskatningstidspunkt ikke kan sies å ha inntruffet. I forhold til den danske bestemmelsen fremheves et slikt standpunkt av blant annet Ketelsen¹⁶² og Weizman.¹⁶³

Utgangspunktet må tas i OECDkomm. art. 13-6, som tillegger beskatningsstaten å fastsette hva som ligger i realisasjonskriteriet. Etter skatteloven § 2-3 (3) er det altså opphør av bostedsskatteplikt som er det skatteutløsende kriteriet. Fra dette utgangspunkt gjøres det imidlertid en rekke modifikasjoner, som vist i avsnitt 2.5.

Det legges for det første opp til at skattyteren ikke skal betale utflyttingsskatten ved utflyttingen, men at han skal få utsettelse med skatten. Ved flytting innen EØS-området gis utsettelse automatisk, mens utsettelsen er avhengig av at skattyter stiller sikkerhet ved flytting til land utenfor EØS-området som Norge har skatteavtale med. Den endelige skattebetalingen vil således normalt skje ved den faktiske realisasjon av aksjene/andelene.

Dersom aksjene realiseres innen fem år etter utflyttingen, vil skattyteren kunne kreve å legge den faktiske salgsverdi til grunn som utgangsverdi. Dersom skattyteren har gjort opp skatteforpliktelsen på utflyttingstidspunktet, legges det i så måte opp til et omfattende etteroppgjør på realisasjonstidspunktet, og dersom skattyteren ikke har gjort opp skatten, vil den komme til beskatning i realisasjonsåret.

¹⁶² Ketelsen, *TfS 1987 nr. 128*, s. 254-255, og Ketelsen, *TfS 1987 nr. 400*, s. 698.

¹⁶³ Weizman, *Departure Taxation – Treaty Override? – Extraterritorial Tax Law?*, s. 78 flg.

Dersom skattyteren ikke har realisert aksjene/andelene innen fem år etter utflyttingen, bortfaller hele skatteplikten,¹⁶⁴ og skatteplikten bortfaller også i de tilfellene hvor skattyteren flytter tilbake til Norge igjen.

Vi ser således at det er en rekke elementer som må oppfylles for at skatteplikten skal være endelig. Utflyttingsskatten er med andre ord suspensivt betinget av begivenheter som i tid ligger etter opphøret av bostedsskatteplikt,¹⁶⁵ hvilket tilsier at endelig beskatningstidspunkt ikke har inntruffet på utflyttingstidspunktet.

Norges eneste skattemessige interesse i å knytte beskatningstidspunktet til tidspunktet for utflyttingen, er å sikre at skattyteren er hjemmehørende i Norge på tidspunktet for beskatningen.¹⁶⁶ Det er en rekke momenter som trekker i retning av at endelig beskatningstidspunkt ikke kan sies å ha inntruffet på utflyttingstidspunktet, men spørsmålet er om det er nok til å fravike hovedregelen om at det er opp til beskatningsstaten å fastlegge innholdet i realisasjonskriteriet.

Slik jeg ser det, taler de beste grunner for at endelig beskatningstidspunkt ikke kan sies å ha inntruffet i og med utflyttingen, men en konklusjon vil være usikker. Konsekvensen av et slikt standpunkt er at skattemessig domisil må bestemmes på det endelige beskatningstidspunktet,¹⁶⁷ og dersom skattyteren da må anses bosatt i tilflyttingslandet etter Mønsteravtalen art. 4, vil disse også ha beskatningsretten i henhold til Mønsteravtalen art. 13 (5).

¹⁶⁴ Den danske utflyttingsskatten har ingen tilsvarende regel om bortfall av skatteplikten, og den norske utflyttingsskatten vil således være mer usikker på utflyttingstidspunktet enn den danske.

¹⁶⁵ Jf. Ketelsen, TfS 1987 nr. 400, s. 698.

¹⁶⁶ Hvilket han normalt heller ikke vil være, jf. avsnitt 4.4.

¹⁶⁷ Endelig beskatningstidspunkt vil normalt foreligge på realisasjonstidspunktet.

4.5 Plikt til å avverge dobbeltbeskatning?

Som konklusjonene ovenfor viser, vil utflyttingsskattens utforming medføre at Norge i svært få tilfeller vil ha rett til å gjennomføre utflyttingsskatten. En videre konsekvens er at det heller ikke vil oppstå mange tilfeller av dobbeltbeskatning. Man må imidlertid regne med at en lovendring, hvor beskatningstidspunktet også knyttes til opphør av bostedsskatteplikt i henhold til skatteavtale, vil komme relativt raskt.¹⁶⁸ Dersom man legger til grunn at endelig beskatningstidspunkt ikke er inntruffet ved utflyttingen, vil en slik lovendring ikke endre utflyttingsskattens gjennomslagskraft overfor skatteavtaler, men som vist er en slik konklusjon noe usikker.

Legger man derimot til grunn at endelig beskatningstidspunkt er inntruffet, vil en slik lovendring medføre at utflyttingsskatten ikke kommer i konflikt med skatteavtalene, og utflyttingsskatten kan i så måte håndheves av norske skattemyndigheter.

I henhold til OECDkomm. art. 13-12 er det opp til beskatningsstaten å fastlegge hvordan de beregner gevinstbeskatningen. Det vanlige er å trekke kostpris fra salgsprisen, og som kostpris benyttes normalt historisk kostpris.¹⁶⁹

Dersom tilflyttingsstaten benytter historisk kostpris ved fastsettelsen av gevinstens størrelse, vil skattyteren dobbeltbeskattes for den delen av aksje- og andelsgevinsten som er gjenstand for utflyttingsskatt. Spørsmålet er da om fraflyttingslandet vil være forpliktet til å avverge en slik dobbeltbeskatning.

Mønsteravtalen art. 13 (5) gir hjemstaten en eksklusiv beskatningsrett til aksje- og andelsgevinster. Formålet bak en slik eksklusiv beskatningsrett, er å forhindre

¹⁶⁸ Utflyttingsskatten i både Nederland, Tyskland og Danmark benytter et slikt beskatningskriterium, og det må antas at man ved utformingen av den norske utflyttingsskatten ikke innså konsekvensene av å knytte beskatningskriteriet kun til norsk intern rett.

¹⁶⁹ Canada, Australia og Danmark tillater en oppjustering av inngangsverdi ved innflytting, og i visse tilfeller også Østerrike, Nederland og New Zealand, jf. de Broe, *General Report*, s. 57.

dobbeltbeskatning ved at kildestaten ikke kan beskatte inntekten. I vårt tilfelle oppstår en slik dobbeltbeskatning allikevel, i og med at kontraktsstatene benytter ulike innvinningskriterier. På tidspunktet for illeggelsen av utflyttingsskatten vil Norge anses som skattyterens hjemstat, mens tilflyttingsstaten må anses som hjemstat på realisasjonstidspunktet.

Som vi har sett er ikke Mønsteravtalen til hinder for at Norge benytter utflyttingen som realisasjonskriterium, men konsekvensen er at skattyter i mange tilfeller vil bli dobbeltbeskattet for gevinsten. Noen plikt for Norge til å avverge en slik dobbeltbeskatning kan allikevel ikke tolkes ut av Mønsteravtalen.¹⁷⁰

Selv om en slik plikt ikke kan tolkes ut av Mønsteravtalen, ser vi allikevel at en rekke av de land som har innført utflyttingsskatter,¹⁷¹ også har innført en såkalt ”omvendt kredit”¹⁷² for å avhjelpe en dobbeltbeskatning. I Danmark begrunnes dette med at hovedformålet bak utflyttingsskatten er å forhindre skattemotivert utflytting, og dersom tilflyttingslandet faktisk beskatter gevinsten, vil ikke formålet slå til.¹⁷³

Formålet bak den norske utflyttingsskatten er jo som nevnt under avnitt 1.3, også å forhindre skattemotivert utflytting, hvilket skulle tilsi at man åpnet for å gi skattytere som ble ilagt utflyttingsskatt, en omvendt kredit for skatt betalt i tilflyttingslandet på den samme gevinsten. Kreditregelen i skatteloven § 16-20 gir imidlertid kun kredit for skatt betalt i utlandet, dersom skattyteren er alminnelig skattepliktig til Norge. Norsk rett åpner derfor

¹⁷⁰ Jf. Betten, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, s. 140-143.

¹⁷¹ Både Danmark, Nederland og Frankrike (før utflyttingsskatten ble opphevet) innrømmer en omvendt kredit, jf. de Broe, *General Report*, s. 63.

¹⁷² En ”omvendt kredit” innrømmes, i motsetning til ordinær kredit, for skatt betalt i domisillandet og ikke for skatt betalt i kildelandet.

¹⁷³ Willumsen, TfS 1987 nr. 380, s. 668. Tilsvarende i de Broe, *General Report*, s. 42.

ikke for noen omvendt kredit. Kreditregelen i skatteloven § 16-20 er foreslått endret,¹⁷⁴ men endringsforslaget inneholder ikke forslag om en omvendt kredit.

En eventuell dobbeltbeskatning må derfor enten avhjelpes av tilflyttingslandet, eller gjennom gjensidig avtale¹⁷⁵ mellom Norge og tilflyttingslandet. Tilflyttingslandet kan avhjelpe en dobbeltbeskatning enten ved å tillate en oppjustering av aksjenes/andelenes inngangsverdi til markedsverdien på innflyttingstidspunktet, eller ved å gi kredit for skatt betalt i fraflyttingslandet. Tilflyttingslandet vil imidlertid sjelden se på det som sin oppgave å avhjelpe en dobbeltbeskatning, og vil derfor i de aller fleste tilfellene heller ikke ha lovfestet slike metoder for avvergelse av en dobbeltbeskatning. Dersom Norge var tilflyttingsland, ville skattyteren ved innflytting, ikke hatt rett til en oppjustering av aksjenes/andelenes inngangsverdi.¹⁷⁶ I henhold til skatteloven § 16-20 (1) ville han hatt en rett til fradrag i den norske skatten for utflyttingsskatt betalt i fraflyttingslandet, men bare dersom norsk skatt og utflyttingsskatten ble ilagt i samme inntektsår,¹⁷⁷ jf. skatteloven § 16-21 (4). Dette vilkåret vil være nesten praktisk umulig å oppfylle,¹⁷⁸ hvilket betyr at skattyteren må sette sin lit til at kontraktsstatene avhjelper dobbeltbeskatningen gjennom en gjensidig avtale.

4.6 Oppsummering

Den norske utflyttingsskattens forhold til skatteavtaler er ikke behandlet i forarbeidene til lovendringen, bortsett fra en kort kommentar om at utflyttingsskatten ikke begrenses av skatteavtaler Norge har inngått. Som drøftelsene ovenfor viser, reiser utflyttingsskatten en

¹⁷⁴ Høringsnotat av 29. mars 2006 om unngåelse av internasjonal dobbeltbeskatning, med forslag til endringer i skatteloven § 16-20 og skattelovforskriften § 16-28. (Høringsfrist den 30. juni 2006.)

¹⁷⁵ Jf. OECD art. 25

¹⁷⁶ Zimmer antar at retten til en slik oppjustering vil bli fastsatt i forskriftene til utflyttingsskatten, jf. Zimmer, *Norway Implements New Exit Tax*, s. 137.

¹⁷⁷ I høringsnotatet (fotnote 32) foreslås en utvidelse av bestemmelsen, hvor fradrag kan fremføres i tre år, jf. forslaget til ny § 16-22.

¹⁷⁸ I og med at skattyteren normalt ikke vil anses bosatt i Norge etter skatteavtalen, i året utflyttingsskatten ilegges, hvilket er et krav for å gi kredit etter skatteloven § 16-20 (1).

rekke problemstillinger i forhold til skatteavtalene, og da problemstillingene i tillegg har vært gjenstand for en omfattende internasjonal juridisk diskusjon, er det bemerkelsesverdig at spørsmålet ikke er viet mer oppmerksomhet i forarbeidene.

Vedtakelsen av en utflyttingsskatt vil som vi har sett ikke innebære et folkerettsbrudd. Utformingen av utflyttingsskatten viser imidlertid at man ikke har viet forholdet til skatteavtaler nok oppmerksomhet, da man har knyttet beskatningstidspunktet til opphør av skatteplikt etter norsk intern rett. En slik utforming medfører at utflyttingsskatten i de fleste tilfeller ikke kan gjennomføres, da tilflyttingslandet vil ha beskatningsretten til skattyterens aksje- og andelsgevinster.

Selv om man skulle endre beskatningstidspunktet til opphør av bostedsskatteplikt etter dobbeltdomisilklausulen i Mønsteravtalen art. 4, er det usikkert om utflyttingsskatten kan gjennomføres, da det er tvilsomt om det endelige beskatningstidspunktet kan sies å ha inntruffet på dette tidspunktet.

Dersom man skulle endre utflyttingsskatten slik at den ikke begrenses av inngåtte skatteavtaler, innebærer dette at skattyteren vil dobbeltbeskattes for gevinsten som er gjenstand for utflyttingsskatt, dersom tilflyttingslandet beskatter aksjegevinsten, og ved gevinstberegningen benytter historisk kostpris som inngangsverdi. Formålet bak loven tilsier at Norge i slike tilfeller burde innrømme en omvendt kredit for å avverge dobbeltbeskatningen, men en slik kredit følger ikke av kreditreglene i skatteloven §§ 16-20 flg. En avvergelse av dobbeltbeskatning må derfor foretas av tilflyttingslandet eller gjennom gjensidig avtale mellom Norge og tilflyttingslandet. Skattyterens rettsstilling vil i slike tilfeller være usikker, og dersom man endrer utflyttingsskatten, bør dobbeltbeskatning enten avhjelpes unilateralt gjennom en omvendt kredit, eller bilateralt gjennom egne bestemmelser i skatteavtalen.

5 Avsluttende bemerkninger

Jeg har i oppgaven behandlet tre hovedproblemstillinger, som i stor grad overlapper hverandre. Jeg vil derfor som en avslutning forsøke å samle trådene, samtidig som jeg vil knytte et par vurderinger til utflyttingsskatten i et de lege ferenda perspektiv.

Formålet bak den norske utflyttingsskatten er å forhindre en skattemotivert utflytting. I og med at gevinster på aksjer og andeler først kommer til beskatning på realisasjonstidspunktet, vil det kunne foreligge store, ubeskattede latente gevinster så lenge aksjene ikke er realisert. Dette vil igjen gi incentiv til utflytting, dersom skattyteren ved utflyttingen kan slippe beskatning på gevinstene.

I et forsøk på å stoppe en slik skattemotivert utflytting, har en rekke land introdusert såkalte utflyttingsskatter, hvor det skatteutløsende kriterium i stedet for å knyttes til realisasjonen, knyttes til utflyttingen. Med virkning fra og med 1. januar 2006, har også Norge lovfestet en slik utflyttingsskatt, som i stor grad bygger på de tilsvarende utflyttingsskattene i Danmark, Nederland og Frankrike.¹⁷⁹

Lovfestingen av en utflyttingsskatt er imidlertid ikke uproblematisk, da man som vist i oppgaven må sikre at Norges internasjonale forpliktelser overholdes. I forhold til utflyttingsskatten, gjelder dette spesielt forpliktelsene som EØS-avtalen og skatteavtaler som Norge har inngått, innebærer. Som jeg har vist i oppgaven, har man for så vidt klart å holde seg innenfor rammen av Norges internasjonale forpliktelser, men utflyttingsskatten inneholder allikevel en rekke svakheter, som blant annet medfører at den ikke vil få den virkningen som man antok ved vedtakelsen av lovbestemmelsen.

Ved utformingen av både subjektet og objektet for utflyttingsskatten har man vært for generell, hvilket kan medføre at aksjer/andeler uten tilknytning til Norge vil omfattes av utflyttingsskatten. Dette ville i så fall ikke være i tråd med folkeretten. Ved at gevinster på

¹⁷⁹ Slik den lød før den ble opphevet i 2005.

under 200.000 kroner ikke omfattes av utflyttingsskatten, fjerner man mye av den urimeligheten som ligger i den generelle utformingen av subjektet og objektet for bestemmelsen,¹⁸⁰ men i enkelttilfeller vil utflyttingsskatten allikevel få urimelige og politisk uheldige utfall. For eksempel ved en kraftig verdistigning på skattyterens aksjer/andeler under et kortvarig opphold i Norge. Slik utflyttingsskatten er utformet i dag, vil imidlertid disse tilfellene begrense seg selv, ved at Norge, på grunn av forholdet til skatteavtaler, sjelden vil ha beskatningsrett til gevinsten uansett.

Den største svakheten ved utformingen av utflyttingsskatten er at den knytter beskatningstidspunktet til opphør av bostedsskatteplikt i henhold til norsk intern rett, og på den måten åpner for at skatteavtalen med tilflyttingslandet kan komme til anvendelse, hvilket igjen åpner for at Norge mister beskatningsretten til aksjegevinsten. Skattytere som flytter ut Norge av skattemessige årsaker, kan således enkelt manøvrere seg utenom den norske utflyttingsskatten. Formålet bak utflyttingsskatten vil dermed ikke slå til. I de tilfellene hvor skattyteren i tiden før utreisen har mer enn ti års botid i Norge, vil konsekvensen av utflyttingsskattens utforming, selv hvor skattyteren ikke aktivt går inn for å slippe norsk beskatning på aksje- eller andelsgevinsten sin, i de fleste tilfellene bli at Norge ikke har beskatningsrett til gevinsten.

Det går klart frem av forarbeidene at det er utflyttingstidspunktet i henhold til norsk rett som skal legges til grunn,¹⁸¹ og bakgrunnen for dette antas å være at bestemmelsen skal være lettere å overholde for norske ligningsmyndigheter.¹⁸² Konsekvensen er imidlertid en fullstendig forfeiling av formålet bak bestemmelsen, hvilket ikke kan ha vært tilsiktet fra lovgivers side. Utflyttingsskattene i både Tyskland, Nederland og Danmark knytter beskatningstidspunktet til opphør av bostedsskatteplikt i henhold til skatteavtale, og dersom den norske utflyttingsskattebestemmelsen ikke skal bli stående som en papirtiger, må en slik lovendring til også i Norge.

¹⁸⁰ Forutsatt at inngangsverdien av aksjene/andelene oppjusteres til markedsverdi på innflyttingstidspunktet.

¹⁸¹ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 47.

¹⁸² Zimmer, *Norway Implements New Exit Tax*, s. 137.

En slik lovendring får imidlertid den konsekvens at skattyteren i mange tilfeller vil bli utsatt for dobbeltbeskatning. En slik dobbeltbeskatning kan unngås gjennom å tillate omvendt kredit for skatt betalt i tilflyttingslandet, men noe forslag om en slik utvidelse av kreditregelen i skatteloven § 16-20 foreligger ikke.

Slik utflyttingsskatten er utformet i dag, innebærer den ingen restriksjon i forhold til den frie bevegelse for personer i EØS art. 28 og 31, men dersom beskatningstidspunktet endres, er ikke konklusjonen like sikker. Dersom skattyteren ved å flytte ut av Norge vil bli dobbeltbeskattet for aksje- og andelsgevinsten sin, er dette en økonomisk konsekvens som kan være egnet til å få skattyteren til å avstå fra å benytte friheten. For å sikre at utflyttingsskatten fortsatt er i overensstemmelse med EØS-avtalen, bør man, dersom man endrer beskatningstidspunktet, også tillate en omvendt kredit ved flytting til en annen EØS-stat. Som vist under avsnitt 4.5 bør en omvendt kredit innrømmes uavhengig av hvor skattyteren flytter, for å være i tråd med formålet om å forhindre skattemotivert utflytting.

Selv med en endring av beskatningstidspunktet for utflyttingsskatten, til tidspunktet for opphør av skatteplikt i henhold til skatteavtalen, er Norges beskatningsadgang usikker. Dette skyldes at det er usikkert om endelig beskatningstidspunkt kan sies å ha inntruffet på utflyttingstidspunktet, da utflyttingsskatten er suspensivt betinget av begivenheter som i tid ligger etter opphøret av bostedsskatteplikten. Fra et teoretisk perspektiv taler mye for at endelig beskatningstidspunkt ikke kan sies å ha inntruffet før realisasjonstidspunktet, men i likhet med danske myndigheter,¹⁸³ må det antas at også norske myndigheter vil innta et standpunkt om at endelig beskatningstidspunkt har inntruffet allerede på tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt til Norge. Det vil i så fall bli opp til en domstol å vurdere om endelig beskatningstidspunkt har inntruffet allerede på utflyttingstidspunktet.

¹⁸³ Willumsen, TfS 1987 nr. 380, s. 668.

En utflyttingsskatt slik den er utformet i dag, kan ikke forsvares ut i fra et kost/nytte-perspektiv, da den ikke er egnet til å hindre skattemotivert utflytting, og i det hele tatt vil ha minimal virkning. Tatt i betraktning de administrative merkostnadene utflyttingsskatten medfører, er det klart at en lovendring må komme, dersom det skal være hensiktsmessig å ha en utflyttingsskatt. En lovendring medfører imidlertid nye problemstillinger, og det blir spennende å se hvordan lovgiver velger å løse disse problemene.

6 Litteraturliste

Lover, konvensjoner og forarbeider:

Lover:

Dobbeltskatningsloven	Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltskatning m.v.
Ligningsloven	Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning.
EØS-loven	Lov av 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v.
Skatteloven	Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
Aktieavancebeskatningsloven (ABL)	Lov nr. 1413 af 21. december 2005 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v.
Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB)	NLD-2000-L-69089, Wet Inkomstenbelasting.

Code Général des Impôts (CGI)

Code Général des Impôts.

Konvensjoner:

Mønsteravtalen

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

Wienkonvensjonen

Wienkonvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969. (Ikke ratifisert av Norge.)

Den nordiske bistandsavtale

Avtale mellom de nordiske land om bistand i skattesaker av 7. desember 1989. (I kraft 8. mai 1991.)

Europarådets/OECDs bistandsavtale

Convention between the member states of the Council of Europe and the member countries of the OECD on mutual administrative assistance in tax matters, av 25. januar 1988. (Undertegnet den 7. desember 1989 og i kraft den 4. april 1995.)

Forarbeider:

NOU 1972:16

Gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett.

Ot.prp.nr.64 (1991-1992)

Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.

Ot.prp.nr.1 (2004-2005)

Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.

Ot.prp.nr.1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer.

Rettspraksis:

Høyesterett:

Rt. 1984 s. 99 (Alaska)

Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt)

Rt. 2002 s. 391 (God Morgon)

Rt. 2004 s. 957 (PGS)

EFTA-domstolen:

Sak E-1/04, *Fokus Bank*

Fokus Bank ASA mot Den norske stat
v/Skattedirektoratet. Report of the EFTA
Court 2004 s. 15.

Sak E-4/00, Brändle

Dr. Johann Brändle mot regjeringen av
Storhertugdømmet Liechtenstein. Report of
the EFTA Court 2000/2001 s. 123.

EF-domstolen:

Sak 48/75, Royer

Straffesak mot Jean Noël Royer. Saml. 1976 s.
00497.

Sak 120/78, <i>Cassis de Dijon</i>	Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopol für Branntwein. Saml. 1979 s. 00649.
Sak 53/81, <i>Levin</i>	D.M. Levin mot Staatssecretaris van Justitie. Saml. 1982 s. 01035.
Sak 66/85, <i>Lawrie-Blum</i>	Deborah Lawrie-Blum mot Land Baden- Württemberg. Saml. 1986 s. 02121.
Sak C-357/89, <i>Raulin</i>	V.J.M Raulin mot Minister van Onderwijs en Wetenschappen. Saml. 1992 s. I-01027.
Sak C-204/90, <i>Bachmann</i>	Hans-Martin Bachmann mot Belgia. Saml. 1992 s. I-249.
Sak C-300/90, <i>Kommisjonen mot Belgia</i>	Kommisjonen for de europeiske fellesskaper mot Kongeriket Belgia. Saml. 1992 s. I-305.
Sak C-55/94, <i>Gebhard</i>	Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano. Saml. 1995 s. I-04165.
Sak C-18/95, <i>Terhoeve</i>	F.C. Terhoeve mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland. Saml. 1999 s. I-00345.
Sak C-28/95, <i>Leur-Bloem</i>	A. Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. Saml. 1997 s. I-04161.

Sak C-250/95, <i>Futura Participations</i>	Futura Participations SA and Singer mot Administration des contributions. Saml. 1997 s. I-02471.
Sak C-118/96, <i>Safir</i>	Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas Län. Saml. 1998 s. I-01897.
Sak C-264/96, <i>ICI</i>	Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes). Saml. 1998 s. I-04695.
Sak C-448/98, <i>Guimont</i>	Jean-Pierre Guimont mot Tribunal de police de Belley. Saml. 2000 s. I-10663.
Sak C-268/99, <i>Jany</i>	Aldona Malgorzata Jany m.fl. mot Staatssecretaris van Justitie. Saml. 2001 s. I-08615.
Sak C-136/00, <i>Danner</i>	Rolf Dieter Danner mot Kuopion hallinto-oikeus. Saml. 2002 s. I-8147.
Sak C-465/01, <i>Kommisjonen mot Østerrike</i>	Kommisjonen for de europeiske fellesskaper mot Republikken Østerrike. Saml. 2004 s. I-8291.
Sak C-9/02, <i>Lasteyrie du Saillant</i>	Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Saml. 2004 s. I-2409.

Sak C-315/02, *Lenz*

Anneliese Lenz mot Finanzlandesdirektion für Tirol. Saml. 2004 s. I-7063.

Sak C-319/02, *Manninen*

Petri Manninen mot Korkein hallinto-oikeus. Saml. 2004 s. I-7477.

Sak C-140/03, *Kommisjonen mot Hellas*

Kommisjonen for de europeiske fellesskaper mot Republikken Hellas. Saml. 2005 s. I-3177.

Sak C-222/04,
Cassa di Risparmio di Firenze

Ministero dell'Economia e delle Finanze mot Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato og Cassa di Risparmio di San Miniato SpA. Saml. [foreløpig ikke publisert.]

Sak C-470/04, *N-saken*

N. mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo. Saml.[foreløpig ikke publisert].

Litteratur:

Bøker:

Andersson m.fl., *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*

Edward Andersson, Nils Mattsson, Aage Michelsen og Fredrik Zimmer, *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*. 2.utg. Stockholm 1991. ISBN: 82-518-2910-0.

Betten, <i>Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals</i>	Betten, Rijkele, <i>Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals</i> . 1. utg. Amsterdam 1998. ISBN: 90-76078-22-X.
Black's Law Dictionary	Garner, Bryan A. (Editor in Chief), <i>Black's Law Dictionary</i> , 7 th edition, St. Paul, Minnesota 1999. ISBN: 0-314-22864-0.
Bullen, <i>EU, EØS og skatt</i>	Bullen, Andreas, <i>EU, EØS og Skatt: De fire friheter og direkte beskatning</i> . 1. utg. Oslo 2005. ISBN: 82-05-34490-6.
Michelsen, <i>International skatteret</i>	Michelsen, Aage, <i>International skatteret</i> . 3. utg. København 2003. ISBN: 87-619-0272-1.
Sejersted m.fl., <i>EØS-rett</i>	Fredrik Sejersted, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad, Sten Foyn og Olav Kolstad, <i>EØS-rett</i> . 2. utg. Oslo 2004. ISBN: 82-15-00127-0.
Liland og Nordbø (red.) <i>Internasjonal skattehåndbok</i>	Liland, Anders H. og Espen Nordbø (red.), <i>Internasjonal skattehåndbok</i> . 1. utg. Oslo 2002. ISBN: 82-15-00259-5.
OECD, <i>International Tax Avoidance – Four Related Studies</i>	OECD, <i>International Tax Avoidance – Four Related Studies</i> . 1. utg. Paris 1987. ISBN: 92-64-12925-1.
Zimmer, <i>Internasjonal Inntektsskatterett</i>	Zimmer, Frederik, <i>Internasjonal inntektsskatterett</i> . 3. utg. Oslo 2003. ISBN: 82-15-00408-3.

Zimmer, *Lærebok i skatterett*

Zimmer, Lærebok i skatterett. 4. utg. Oslo 2002.
ISBN: 82-15-00135-1.

Artikler med videre:

de Broe, *General Report*

de Broe, Luc, General Report. I: Cahiers de droit
fiscal international Vol. LXXXVIIIb. Oslo 2002, s. 23-
79.

JDLOV-1997-11163

Brev fra Justisdepartementets lovavdeling av 6. januar
1998 vedrørende aksjeloven §2-2 første ledd nr. 2 –
selskapsrettslige konsekvenser av å flytte et
aksjeselskaps ledelse på styrenivå til utlandet.

Ketelsen, TfS 1987 nr. 128

Ketelsen, Henrik, Forslag om beskatning af
urealiseret aktiekursavance i forbindelse med
fracflytning. I: Tidsskrift for Skatteret 16/3 1987 nr.
128, s. 251-255.

Ketelsen, TfS 1987 nr. 400

Ketelsen, Henrik, Lov om beskatning af urealiseret
aktiekursavance ved fracflytning – en kommentar. I:
Tidsskrift for Skatteret 17/8 1987 nr. 400, s. 697-699.

Pötgens, *Paper-for-paper
transacties in de inkomsten-
en vermogensbelasting*

Pötgens, F.P.G, Paper-for-paper transacties in de
inkomsten- en vermogensbelasting. I: De informal
investor: van ondernemer naar
investeerder/ondernemer, NOB Pre-adviezen No. 14,
(Amsterdam: IBFD Publications BV, 1996).

Utv. 1998 s. 848

Brev fra Finansdepartementet av 7. mai 1998 vedrørende spørsmål om alminnelig skatteplikt til Norge/likvidasjonsbeskatning når et norsk-registrert aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelse til utlandet. I: Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål, Årgang 1998 s. 848-851.

Weizman, *Departure Taxation – Treaty Override? – Extraterritorial Tax Law?*

Weizman, Leif, *Departure Taxation – Treaty Override? – Extraterritorial Tax Law? I: European Taxation 1994/3*, s. 73-85.

Willumsen, TfS 1987 nr. 380

Willumsen, Anders, *Lov om aktieavancebeskatning ved fraflytning m.v. I: Tidsskrift for Skatteret 3/8 1987 nr. 380*, s. 665-670.

Zimmer, *Norway Implements New Exit Tax*

Zimmer, Frederik, *Norway Implements New Exit Tax. I: Tax Notes International, January 16, 2006*, s. 135-138.

Øien og Hveding, *Branch Report of Norway*

Øien, Mette og Sverre Hveding, *Branch Report of Norway. I: Cahiers de droit fiscal international Vol. LXXXVIIIb. Oslo 2002*, s. 459-482.

